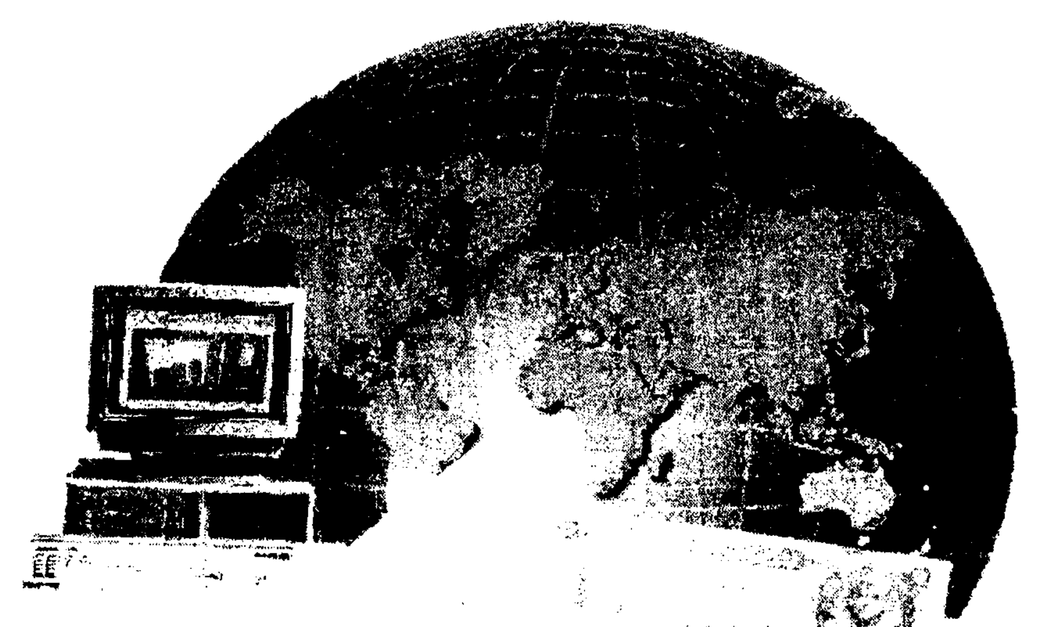
المراجعة فى ضوء المعايير الدولية





دكتـــــور

أمـين السـيد أحمـد لطفـى

دكتـــوراه الفلسـفة فى المحاســبة

أستاذ المحاســبة المســاعد بجامعة القاهرة

عضو جمعية المحاسبين و المراجعين المصريـة

توزيع

دار النهضة العربية

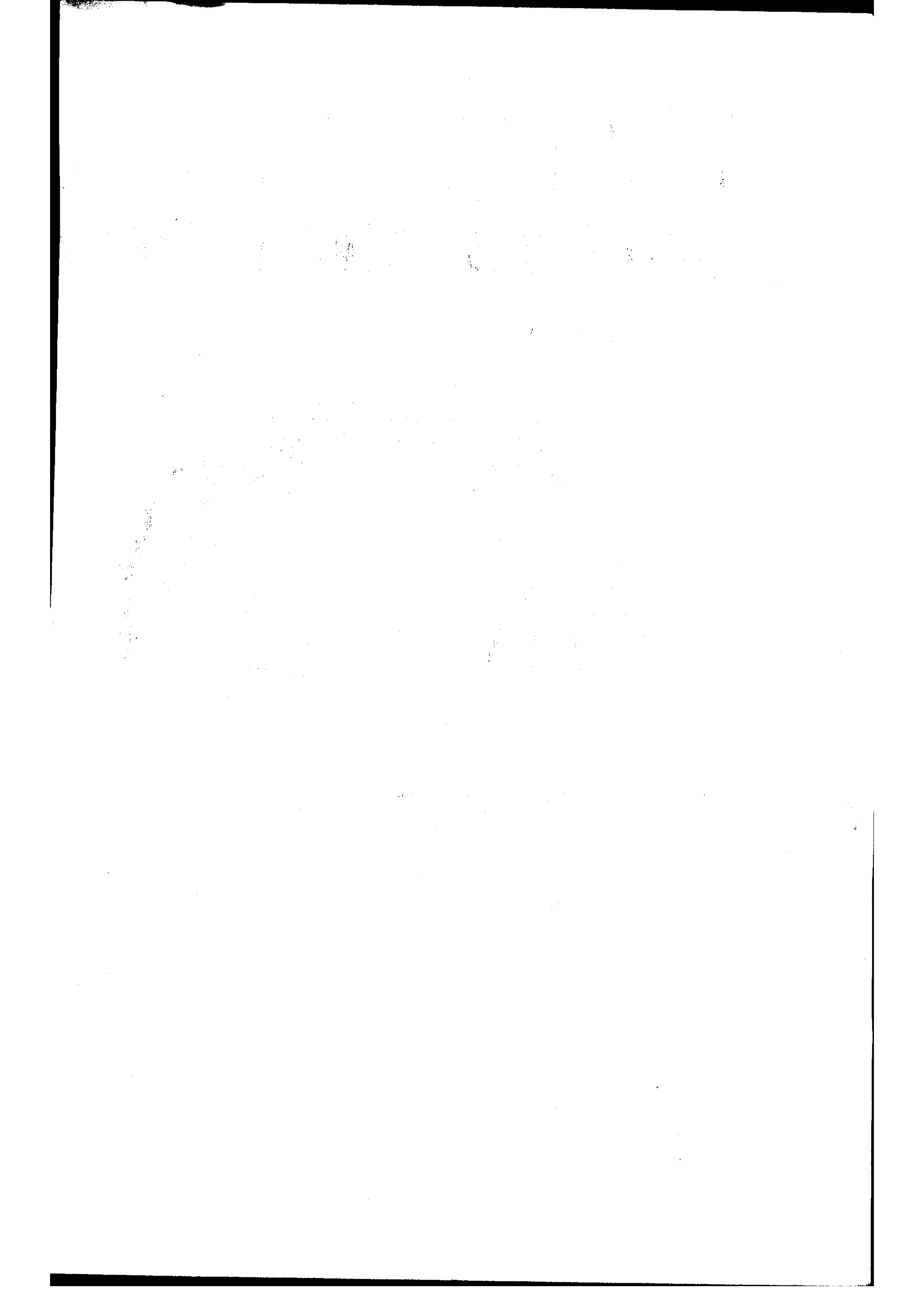
٢٢ شارع عبد الخالق ثروت

مكتبة الأكاديمية

١٢١ شارع التحرير - الدقى

القاهرة

١٩٩٨



بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ وقالوا الحمد لله الذى هدانا لهذا وما كنا لنهتدى لولا ان هدانا الله ﴾

صدق الله العظيم

إهـــــداء

إلـــى زوجتى ..

و ســـارة ..

و أحمـــد ..

المؤلف في سطور :

* أستاذ المحاسبة المساعد بجامعة القاهرة .

* ماجستير المحاسبة عام ١٩٨٥ في دراسات الجدوى .

* دكتوراه الفلسفة في المحاسبة عام ١٩٨٩ في تخطيط الأرباح .

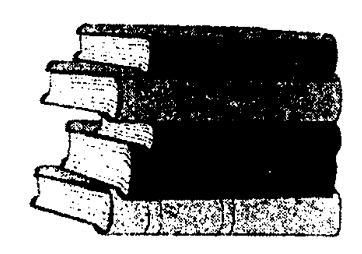
* تأليف أكثر من ٢٥ كتاب علمي في مختلف مجالات العلوم المحاسبية .

* أعداد أكثر من ١٥ بحث علمي جميعهم تم تحكيمها و نشرها في المجلات العلمية و غالبيتهم تم مناقشته في مؤتمرات و ندوات .

* المشاركة في مختلف المؤتمرات و الندوات بتقديم البحوث و أوراق العمل و إلقاءها في مجالات المحاسبة و المراجعة و الضرائب .

* محاسب و مراجع قانوني ﴿ عنوان المقر الرئيسي للمكتب : ٣٦ شارع شريف – وسط البلد – القاهرة ﴾ .

* عضو بجمعية المحاسبين و المراجعين المصرية ، و زميل جمعية الضرائب المصرية .



مقـــــدمة :

تطورت وظيفة المراجعة مع مرور الزمن ، فبينما كان هدفها ينحصر أساساً في حماية مصالح أصحاب العمل ، و أصبح الهدف الرئيسي لها حماية مصالح الجمهور و المجتمع ، و ذلك بإبداء الرأى فى عدالة و صدق التقارير و القوائم المالية . و قد انعكس ذلك على دور المراجع الخارجي – و الذى تخلى عن دوره التقليدى فى الكشف عن الخطأ و الغش – ليصبح دوره فاحصاً للتقارير المالية مبدياً لرأيه الفنى الحيادى بهدف إضفاء الثقة فى مصداقية تلك التقارير .

و حتى تقوم مهنة المراجعة بدورها بصفة عامة ، فأنها تحتاج الى إطار من المعايير التى تكفل توافر الثقة فى عمل المراجع الخارجي مما يجعل القوائم المالية قابلة للفهم و إمكانية الاعتماد من قبل مستخدميها ، حيث تعتبر معايير المراجعة بمثابة مقاييس للأداء المهنى العام فى المراجعة .

و تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية هى أزول دولة وضعت معايير للمراجعة ، حيث قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار مجموعة من المعايير التى اطلق عليها بان مقبولة و متعارف عليها ، و بهدف توحيد و ربط الممارسات المهنية فى كافة دول العالم – خاصة بعد امتداد نشاط الوحدات الاقتصادية على النطاق الدولى أصدرت لجنة معايير المراجعة الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولى للمحاسبين أكثر من ثلاثين معياراً تعمل على توفير الإرشادات و الإجراءات اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة .

يهتم هذا الكتاب بصفة رئيسية بدراسة أصول المراجعة فى ضوء المعايير الدولية ، حيث تم تقسيمه الى سبعة عشر فصلاً هى :-

- الإطار العام لمعايير المراجعة .
- هدف و نطاق مراجعة القوائم المالية .
- خطاب التعاقد و قبول التعيين .
- المبادئ الأساسية التى تحكم عملية المراجعة .
- تخطيط عملية المراجعة .

- استخدام المراجع الخارجي لعمل مراجع أخر.
- دراسة و تقييم النظم المحاسبية و الرقابة الداخلية المتعلقة بعمل المراجعة .
- الرقابة على مستوى أداء أعمال المراجعة .
- أدلة الإثبات في المراجعة .
- أوراق العمل و التوثيق .
- الغش و الخطاء (و أعمال العميل غير القانونية) .
- إجراءات الفحص التحليلي .
- تقرير المراجعة عن القوائم المالية .
- تاريخ تقرير المراجع و الأحداث التالية لتاريخ الميزانية و اكتشاف حقائق بعد إصدار القوائم المالية .
- إقرارات الإدارة .
- مدى وفاء معايير المراجعة الدولية بمعايير المراجعة المتعارف عليها .

بوجه عام يهدف ذلك الكتاب الى التخفيف من اللغة الرسمية لمعايير المراجعة ، بحيث تكون القواعد و الإرشادات التى تتضمنها النشرات المرتبطة بها سهلة الفهم ، بحيث يتم مساعدة المراجعين فى تطبيقها و الالتزام بها .

و يوجه ذلك الكتاب الى جميع الأطراف المهتمة بالمراجعة سواء الدارسين من الباحثين و الطلاب ، او المهتمين من المحاسبين و المراجعين القانونيين الذين يعملون لحساب أنفسهم ، او العاملين من المحاسبين او المراجعين العاملين فى منشآت الأعمال الحكومية او غير الحكومية .

و يعتبر ذلك الكتاب أيضاً فى غاية الأهمية عند استخدامه فى أعداد برامج تعليمية مستمرة عن طريق منشآت و مكاتب المحاسبة القانونية او عن طريق منشآت التدريب و الاستشارات او عند استخدامه عموماً عن طريق المحاسبين الذين يقومون بالأعداد لدراسة المراجعة كجزء أساسي من امتحانات المحاسبين القانونيين .

يأمل المؤلف بأن يكون ذلك الكتاب قد حقق الأهداف التى سعى من أجلها و أن يكون قد نجح فى عرض الإرشادات المرتبطة بتحديد و تطبيق إجراءات

المراجعة و أعداد تقرير بنتائجها ،وذلك بطريقة مستحدثة يرى فيها القارئ اياً كان دراساً او ممتهناً أضافة حقيقة سواء من الناحية النظرية أو العملية فـى مجال المراجعة ومعايرها .

وأسأل الله القبول والتوفيق

المؤلف

د.أمين السيد أحمد لطفى

القاهرة - يناير ١٩٩٨

الفصل الأول

الأطار العام لمعايير المراجعة

مقـــدمة:

لقد طرحت عديد من التساؤلات حول دور المحاسبة والمراجعة فى إدارة الأنشطة الاقتصادية بالإضافة إلى تحقيق رفاهية ومصلحة المجتمع ككل، ولعل أبرز تلك التساؤلات هى مدى ارتفاع المصطلحات المحاسبية فعلا إلى درجة المعايير، ما إذا كان للمعايير المحاسبية أصول وقواعد عامة متعارف عليها، ما المقصود بالمعايير المحاسبية أصول وقواعد متعارف عليها، ما المقصود بالمعايير المتعارف عليها والمقبولة عموما، ما مدى قبول تلك المعايير المتعارف عليها فى النطاق المحلى وعلى المستوى الدولى، وكيفية اخضاع تلك المعايير حتى تكون متعارف عليها عموما.

نتيجة لتلك التساؤلات بدأت أهداف مهنة المحاسبة والمراجعة تتجه نحو إعداد ووضع ونشر وتعميم المعايير المحاسبية لإعداد التقارير والقوائم المحاسبية والعمل على إدخال التحسينات والتطويرات المستمرة عليها.

بوجه عام نشأت فكرة الاتساق والتوافق Harmonization بين معايير المحاسبة أو معايير المحاسبة الدولية استجابة لمجموعة من الظروف الإقليمية والدولية التى لعل أبرزها توسيع نطاق التجارة الدولية، ونمو وازدهار أسواق رأس المال العالمية بالإضافة إلى ظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات.

وقد لا تكون هناك اختلافات جوهرية بين المعايير المحاسبية السائدة فى الدول المتقدمة، إلا أن هناك اختلافات جوهرية ومتباينة بالنسبة للمعايير المتبعة فى الدول النامية، وأحيانا قد لا توجد معايير محلية مما يزيد الأمور تعقيدا.

ويفيد وجود معايير محاسبة دولية كثير من الأطراف لعل أبرزها المستثمرون، سوق

الأوراق المالية، مكاتب المحاسبة القانونية، الشركات متعددة الجنسيات، الأجهزة الحكومية، هيئات التمويل الدولية، ونتيجة لذلك أنشئت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) عام ١٩٧٣ بهدف وضع معايير أساسية يجب مراعاتها عند تقديم القوائم المالية المعتمدة من المراجعين، ويتعين تعزيز قبول تلك المعايير والالتزام بها عالميا من قبل الحكومات والبورصات.

وقد أصدرت تلك اللجنة أكثر من ٣١ معيارا محاسبيا دوليا حظى بالقبول المتزايد من دول العالم، حيث يتم استخدامها كمتطلبات للمحاسبة الوطنية، وكأسس لمتطلبات المحاسبة الوطنية، وكمرجع دولى يسمح للدول بمقارنة متطلباتها المحلية معه، مرشد من قبل الشركات فى بياناتها المالية المنشورة بالإضافة إلى أهميته من قبل منظمى سوق الأسهم للشركات المحلية والأجنبية(١).

وقد ظهرت المراجعة الدولية ملازمة بالضرورة للمحاسبة الدولية، حيث أصبحت المراجعة تواجه مشاكل عديدة ترتبط بكيفية التقرير عن أنشطة متعددة إلى قراء ينتشرون على مستوى العالم، كما تعقدت مهمة المراجعة بسبب وجود كثير من المشاكل المرتبطة بنطاق المحاسبة الدولية مثال ذلك ترجمة البيانات، وآثار التضخم واختلاف معايير المحاسبة فضلا عن المشاكل المرتبطة بالمراجعة ذاتها كاختلاف اللغة التى يعد بها التقرير ونماذ ج التقارير من حيث شكلها ومضمونها بالإضافة إلى الاختلافات الناشئة عن الممارسات المهنية للمراجعين، مثال ذلك التأهيل المهنى واستقلال المراجعين ومسئولياتهم المدنية والجنائية والتأديبية واجراءات المراجعة.

يهتم هذا الفصل بدراسة إطار معايير المراجعة الدولية، وفى سبيل ذلك يتم دراسة طبيعة تلك المعايير وأهميتها ومدى الحاجة إليها ونطاقها وخصائصها.

---

(١) لمزيد من التفصيل يراجع:

- د. أمين السيد أحمد لطفى، إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر فى ضوء الأوضاع الراهنة وآفاق المستقبل، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٦، ص ٥١ - ٧٠.

أولاً: طبيعة معايير المراجعة :

توفر نظرية المراجعة Audit Theory وصف وشرح وتحديد وتشخيص قرارات المراجع التى يجب اتخاذها عند أداء المراجعة، ويتكون اطار نظرية المراجعة من مجموعة من الفروض والمفاهيم والمعايير والأهداف والاجراءات، ويتحدد كل عمصر من العناصر الخمسة كنتيجة منطقية للعنصر السابق عليه، وفيما يلى دراسة موجزة لكل من تلك العناصر بهدف تحديد طبيعة معايير المراجعة.

أ - فروض المراجعة Auditing Postulates :

وهى تعرف بأنها معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها القواعد الأخرى، وفيما يلى أهم فروض نظرية المراجعة:

١ - ليس هناك تعارض محتمل فى المصالح بين المراجع ومعدى القوائم المالية.

٢ - يتعين على المراجع الحفاظ على نزل الشك المهنية.

٣ - يتصرف المراجع كمراجع فقط.

٤ - يلتزم المراجع بالتزامات المهنة المحددة.

٥ - تتسم مزاعم أو تأكيدات المراجعة بأنها قابلة للمراجعة والتحقق منها.

٦ - يوحى نظام الرقابة الداخلية الجيد امكانية الاعتماد على القوائم والمعلومات المالية.

٧ - يعنى العرض الصادق والعادل ضمنيا استخدام مبادىء المحاسبة المتعارف عليها (أو أية معايير أخرى متعارف عليها ومقررة).

ب - مفاهيم المراجعة Auditing Concepts :

تتمثل مفاهيم المراجعة فى التعميمات العريضة المستنتجة من الفروض السابقة، وتمثل تلك المفاهيم بدورها الأساس لتحديد المبادىء والاجراءات، وهناك خمسة مفاهيم أساسية على الأقل ترتبط بمجال المراجعة هى: السلوك الأخلاقى. الاستقلال، العناية المهنية الواجبة، أدلة الإثبات، العرض الصادق والعادل.

د - معايير المراجعة Auditing Standards

تعبر المعايير عن الأنماط التى يجب أن يحتذى بها المراجع عند أداءه لمهمة المراجعة، والتى تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم، فالمعايير تمثل مقاييس يقاس على أساسها العمل من حيث جودته ومن حيث الأهداف التى ينبغى الوصول أليها من القيام بذلك العمل.

بعبارة أخرى تشير المعايير إلى المقاييس التى تهتم بنوعية وجودة خطوات العمل، وكذلك بالأهداف النوعية Qualitative goals_ التى يجب تحقيقها، كما أنها تهتم بالصفات المهنية التى يجب أن يتحلى بها المراجع وبحكمة الشخص الذى يمارسه أثناء تنفيذ عملية المراجعة وأثناء إعداد تقريره.

وقد تم إصدار عشرة معايير مراجعة عامة متعارف عليها عن طريق المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين سوف يتم دراستهم تفصيليا فى الجزء التالى.

د - أهداف المراجعة Auditing Objectives

حيث يتمثل الهدف الرئيسى و الأساس للمراجع الحيادى فى التعبير عن رأيه فى القوائم المالية _ Attestation Function_، حيث يمثل ذلك الرأى محصلة لاجراءات طويلة وأحكام منطقية .

ولأغراض تكوين رأى المراجع فإنه يجب تحقيق ستة أهداف فرعية وسيطة عند مراجعته أرصدة القوائم المالية وتحققه منها، حيث تخدم كأهداف وسيطة، فضلا عن أنها مرشدة فى التطبيق العملى لمعايير المراجعة، أى أنها تتطلب (١) التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة، (٢) شرعية وصحة العمليات النالية، (٣) الملكية، (٤) استقلال الفترة المالية، (٥) التقويم، (٦) الوجود (أو الحدوث).

تمثل تلك الأهداف الوسيطة حلقة وصل بين معايير المراجعة واجراءات المراجعة، أى أنها الوسيلة التى تتحول من خلالها المعايير إلى إجراءات.

هـ - اجراءات المراجعة Auditing Procedules

تمثل اجراءات المراجعة الخطوات التنفيذية التى يتبعها المراجع عند قيامه بعملية المراجعة لأغراض تحقيق أهداف المراجعة المحددة، وتلك الإجراءات يتم تلخيصها عادة فى برنامج المراجعة Audit Program.

وإذا كانت معايير المراجعة تتحدد بوضوح ولا يجوز العدول عنها إذا أريد أن تتم عملية المراجعة بكفاية وبطريقة مرضية، فإن إجراءات المراجعة على النقيض تذكر فى صيغة عامة ويتعين تعديلها لتلائم ظروف كل عملية مراجعة حسب تقدير المراجع وحكمه الشخصى، ورغما عن ذلك فإن هناك عديد من الايضاحات المهنية التى يمكن أن تساعد المراجع فى اختيار إجراءات المراجعة المناسبة لمختلف المواقف، ولعل بيانات أو ايضاحات معايير المراجعة Statements On Auditing Standards (SAS) الصادرة عن المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين من أهم المصادر للحصول على تلك المعلومات.

ثانياً: معايير المراجعة المتعارف عليها Generally Accepted Auditing Standards (GAAS):

وضع المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين أطارا عاما لمعايير المراجعة تم الاعتماد عليه كأساس يحكم التطبيق العملى والممارسة الواقعية للمراجعين المزاولين للمهنة، أو بعبارة أخرى تمثل تلك المعايير أداة لقياس الأداء فى مهنة المراجعة، حيث انها تمثل أنماط تستخدم كأساس للمقارنة فى درجة جودة الأداء المهنى للمراجعين.

وتعتبر أول مجموعة من معايير المراجعة هى تلك الصادرة من هذا المجمع، حيث تم تشكيل لجنة اجراءات المراجعة بهدف وضع وصياغة تلك المعايير، وقد نشرت اللجنة تقريرها فى عام ١٩٥٤.

وقد اعتمدت مهنة المراجعة على تلك المعايير فى معظم دول العالم لمدة تزيد على ربع قرن، ولأغراض الحفاظ على المهنة وكسب ثقة مستخدمى التقارير المالية أصدر المجمع عدة تعليمات وتنظيمات كان أهمها إنشاء لجنة مسئوليات المراجع، كذلك تقديم

إصدار معايير جودة أداء المراجعة فى عام ١٩٧٩.

عموما حدد المجمع تلك المعايير المتعارف عليها فى ظل اطار عام يتضمن ثلاثة مجموعات رئيسية هى: معايير عامة، ومعايير العمل الميدانى، ومعايير إعداد التقرير وفيما يلى مناقشة موجزة لكل من المعايير العشرة المتعارف عليها للمراجعة:

١ - المعايير العامة General Standards

يجب أن يكون الأفراد المشتركين فى أداء عملية المراجعة مهنيين، ويجب أن يكون لديهم دراية عميقة باجراءات المراجعة، كما يجب أن يكون لديهم الرغبة فى تقديم خدمة إلى العملاء وإلى جميع من يعتمدون على عملهم.

وتهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع واتجاهاته وعلاقاتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما إذا كانت المعايير يمكن تحقيقها عند أداء المهمة.

وقد تبنى المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين معايير ثلاثة هى:

١ - يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرا كافيا من التأهيل العلمى والعملى كمراجعين.

٢ - يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكرى وعقلى محايد ومستقل فى كافة الأمور المتعلقة بعملية الفحص والمراجعة.

٣ - يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أداءه لمهمة الفحص واعداد التقارير.

وتعرف تلك المعايير العامة أيضا باسم المعايير الشخصية، وفيما يلى شرح موجز لتلك المعايير:

١ - التأهيل العلمى والعملى Technical Traning And Proficieny :

حتى يتم الفحص والمراجعة بدرجة ملائمة فإن المراجع يجب أن يتوافر لديه كل

من التعليم والتدريب الفنى والخبرة المهنية اللازمة.

أ - التدريب والكفاية Traning And Proficieny:

بما أن المراجع لا يعرفه كثير من مستخدمى القوائم المالية، لذلك فلكى يعتمد هؤلاء الأشخاص على رأيه لابد أن يتأكد لهم أولا إستقلاله وتأهيله الفنى، وحتى بالنسبة لمديرى المنشأة وموظفيها الذين يراقبون عملية المراجعة أثناء تنفيذها فإنهم لا يستطيعون الحكم على نوعية العمل الذى يتم، فجميع مستخدمى القوائم المالية يعتمدون على المراجع باعتباره خبيرا مهنيا لديه التعليم والخبرة الكافية لتأدية واجباته المهنية، فالتدريب الفنى والكفاية هما الشرطان اللذان يتطلبهما المعيار الأول من المعايير العامة الذى ينص على:

« يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم خبرة فنية كافية والكفاية الفنية المطلوبة فى المراجع ».

وفى الولايات المتحدة الأمريكية يعد النجاح فى الامتحان الموحد لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى والحصول على شهادة CPA دليلا على حصول المراجع على التدريب والكفاية المطلوبة، وفى المملكة المتحدة أيضا يشترط قانون الشركات فى مراجع الشركة المساهمة أن يكون عضوا فى أحد مجامع المحاسبين القانونيين لانجلترا وويلز أو اسكتلندة أو ايرلندة أو فى جمعية المحاسبين المعتمدين وجميعها يشترط الحصول على عضويتها اجتياز عدد من الامتحانات وقضاء فترة تدريب مناسبة.

ب - التدريب الفنى Technical Training:

تعليم المراجع المالى يجب ألا يقتصر على العلوم المحاسبية أو المواد التجارية الأخرى وإنما يجب أن يمتد ليشمل الحصول على قسط كبير من التعليم العام ليساعد المراجع على تأدية وظائفه للمجتمع، فالمراجع الناجح يجب أن يكون لديه القدرة على التجاوب مع العملاء ومع زملاءه فى المهنة، وبما أن التعليم العام لا يقل أهمية بالنسبة للمراجع عن التعليم الفنى، فمهارات الاتصال بالآخرين هى من أكثر الأشياء أهمية

بالنسبة للمراجع.

والمراجع الناجح هو الذى يدرك أن التدريب الفنى الذى حصل عليه منذ عدة سنوات فى الماضى ربما لا يكون كافيا لمقابلة متطلبات المعيار العام الأول من معايير المراجعة، فالمراجع مطالب بصفة مستمرة بتحديث تدريبه الفنى والإلمام بأحدث التطورات فى محيط مهنته، وتقوم المنظمات المهنية بجهد كبير فى هذا الفرض عن طريق تقديم برامج عديدة من برامج التعليم المستمر للأعضاء العاملين بالمهنة، ومن الضرورى أن يتم تحديث برامج التعليم الرسمية للمراجعين دوريا من خلال ما يعرف ببرامج ومقررات التعليم المهنى المستمر.

ويجب أن يأخذ المراجع دائما فى اعتباره هدفه النهائى ألا وهو تنمية مهاراته وكفاءته المهنية بحيث يستطيع الحكم بموضوعية على البيانات المقدمة من إدارة المشروع وأن يبدى رأيه فى هذه البيانات باعتباره خبيرا مهنيا مؤهلا للقيام بهذا العمل.

جـ - الخبرة المهنية Professional Experience:

تتطلب مهنة المحاسبة كغيرها من المهن الأخرى كالطب والمحاماة قضاء فترة من التدريب العملى وبذلك يستطيع الطالب تعلم المهنة عن طريق الخبرة والمران، ومن واجبات المحاسب القانونى المهنى الذى يستخدم عددا من المتدربين فى مكتبه أن يمدهم بخبرات واسعة، كما أن من واجبه أيضا الإشراف على أعمالهم ومراجعة هذه الأعمال، ويرغب المحاسب القانونى عادة فى تزويد المتدربين بخبرات عريضة وإتاحة الفرصة لهم للتقدم فى شئون المهنة لأن تنمية مهاراتهم المهنية سيزوده بجيل جديد من الموظفين الأكفاء، وبالرغم من أن كثير من المتدربين يتركون العمل بالمكتب الذى قضوا فيه فترة التمرين ليعملوا لحسابهم الخاص أو الالتحاق بمكاتب أخرى، إلا أن ذلك يجب ألا يؤثر على واجب المحاسب القانونى فى تزويدهم بالخبرة اللازمة لأعمال مهنتهم كما لو كان موقنا من بقائهم فى مكتبه، فالمحاسب القانونى عليه التزام مهنى بمشاطرة الآخرين فى معلوماته وخبرته وفى مساعدة المتدربين على الحصول على الخبرة الكافية لكى يصبحوا مراجعين مؤهلين.

٢ - الاتجاه العقلى الحيادى Independent Mental Attitude:

لكى توجد أى مهنة فيجب أن تلبى هذه المهنة حاجة من حاجات المجتمع، وبالنسبة إلى المراجعين فإن هذه الحاجة تتلخص فى حاجة مستخدمى القوائم المالية من مستثمرين ودائنين وغيرهم إلى التأكد من أن البيانات التى تعرضها إدارة أحد المشروعات فى شكل قوائم مالية هى بيانات يمكن الاعتماد عليها، والمراجع يؤدى هذه الخدمة إلى مستخدمى القوائم المالية بإبداء رأيه فى هذه القوائم بعد القيام بعملية مراجعة تتم وفقا للمعايير المتعارف عليها، ولكى يثق مستخدمو القوائم المالية فى رأى المراجع باعتباره رأيا موضوعيا غير منحـــاز فإن المراجع يجب أن يتمتع بصـــفة الاســـتقلال الذهنى (Independence In Mental Attitude) فقد نص المعيار الثانى من المعايير العامة على

« يجب أن يحتفظ المراجع باستقلال ذهنى فى جميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة ».

ويعتبر الاستقلال من المفاهيم الأساسية فى مهنة المراجعة، ويعرف الاستقلال بأنه القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، والاستقلال الذهنى هو من الخصاص التى لايمكن الاستغناء عنها بالنسبة للمراجعين، حيث يجب أن يتصف المراجع بالحياد فى جميع الأمور التى تعرض له.

يتطلب المعيار الثانى من المعايير للمراجعة من المراجع التمسك باستقلاله وحيدته، وذلك حتى يتمكن من أداء مهمته ودون تحيز، فهذا الاستقلال يمثل حجر الأساس أو الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة، ، ومن ثم فإنه يجب تأكيد هذا المعيار فى برامج تدريب المراجعين فضلا عن تأكيده عند الإشراف ومتابعة أداء مهمة المراجعة، فتبرير المنفعة الاقتصادية والاجتماعية لتقرير المراجعة (كمنتج مادى وأساسى للمراجعة) إنما يعتمد على كونه يتضمن رأى المراجع يكون لا قيمة له اجتماعيا أو اقتصاديا إذا كان المراجع غير مستقلا عن عميله.

ولهذا فإن استقلال المراجع يكون من الأهمية بمكان كمفهوم من المفاهيم التى تعتمد عليها نظرية المراجعة، كما أنه ينتج من فرضين من فروض المراجعة هما :

١ - لا يوجد بالضرورة تعارض فى المصالح بين المراجع والعميل.

٢ - إن المراجع يمارس مهمته كمراجع فقط على وجه القصر.

وبالطبع فإن الفرض الأول إنما يعنى أنه لكون هناك احتمال بوجود تعارض فى المصالح بين الإدارة والقوائم المالية المعدة بشكل صادق وعادل والتى تمثل موضع اهتمام المراجع، فإنه من الضرورى أن يتوافر للشخص الذى يفحص هذه القوائم ويراجعها هذا القدر من الاستقلال والحيدة، وبحيث لا يكون له علاقة بالإدارة أو الوحدة الاقتصادية موضع المراجعة يمكن أن تسبب له مكاسب من تلك القوائم المالية غير المعدة بشكل عادل وصادق.

أما الفرض الثانى فإنه يعنى أنه عند تأدية المراجع للخدمات الأخرى بخلاف المراجعة (الخدمات والاستشارات الإدارية والخدمات الضريبية...الخ) فإنها يجب أن تأخذ دورا ثانويا فى الأهمية بالنسبة لمسئولية المراجعة، فالمراجع يجب أن يكون - فى سلوكه ومظهره - ذلك الشخص الذى يمارس مسئولية وأحكاما مستقلة خلال الخطوات التالية :- ١ - كتابة برنامج المراجعة ، ٢ - جمع أدلة إثبات المراجعة ، ٣ - كتابة تقرير المراجعة.

وعلى الرغم من أن العاملين لدى العميل (بما فى ذلك المراجعين الداخليين) قد يساعدون المراجع فى جمع أدلة الاثبات، فإن أى مهمة من مهام المراجعة تتطلب ممارسة وتقدير مهنى يجب أن لا تترك أو تفوض للغير.

واستقلال المراجعين يجب أن يكون استقلالا فى الحقيقة والمظهر (In Fact & Ap-pearance)، أى أنه يجب أن يكون مستقلا شكلا وموضوعا، و« الاستقلال فى الحقيقة» هى الأمانة الفكرية أو العقلية، وهنا يتضح أن المراجع قد يكون - فى بعض الحالات - الشخص الوحيد الذى يتوافر له هذا الاستقلال الفكرى أو الذهنى، كما أن المراجع يجب - بالإضافة إلى كونه مستقلا فكريا وذهنيا - أن يبدو للآخرين مستقلا كذلك، ولهذا فإنه يجب أن يكون متحررا من أية التزامات أو مصالح من العميل أو إدارته أو ملاك المنشأة، فعلى سبيل المثال يتبين أنه على الرغم من أن المراجع قد يكون غير متحيز ذهنيا وفكريا فى

علاقته بالعميل ، إلا أن الطرف الثالث قد يعتقد عكس هذا إذا ما كان المراجع يمتلك بعض الأسهم بشركة العميل، ومن هنا فإن الاستقلال يكون من الأهمية بمكان للإحتفاظ بثقة الجمهور في مهنة المراجعة، ولهذا فقد تضمنه دليل الممارسة المهنية الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، فضلا عن نشره معايير رقابة جودة الأداء ا لشركات ومكاتب المراجعة القانونية، والتي تمثل المرشد لمساعدة شركات ومكاتب المراجعة في المحافظة على هذا الاستقلال في المظهر.

٣ - العناية المهنية الواجبة Due Professional Care :

ينص المعيار الثالث من المعايير العامة على ما يأتي :

« يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة في القيام بعملية الفحص في إعداد التقرير ».

وهذا المعيار الهدف منه الحكم على درجة جودة أداء المراجع لعمله، فمن حق الجمهور أن يتوقع تمتع المراجع بالمهارات التي يمتلكها عادة الأشخاص الآخرون والمشتغلون بالمهنة نفسها ويجب على المراجع أن يبذل في عمله درجة العناية والمهارة المعقولة، فإذا لم يتمتع المراجع بالمهارات اللازمة أو إذا لم يمارس درجة العناية الواجبة في أداءه لعمله فإن سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب وأخلاقيات المهنة، كما أنه يخل أيضا بواجباته القانونية، ومعيار العناية الواجبة يوجب على كل شخص يعمل في مكتب المراجع الالتزام بمعايير العمل الميداني ومعايير لإعداد التقارير، فيجب على المراجع تخطيط عملية المراجعة تخطيطا كافيا، وجمع قدر كافي من أدلة الإثبات المقنعة، وإعداد أوراق المراجعة بعناية، وتقويم القوائم المالية وإعداد التقرير الذي يحتوي رأيه بكل دقة.

يتعلق مفهوم العناية المهنية الواجبة - والذي يعتمد على فرض التزامات المهنة قبل الطرف الثالث - بماذا يجب أن يعمله المراجع وكيفية أداء ذلك العمل، فكل فرد يقدم خدمات للمجتمع يجب أن يتحمل مسئولية أداء مهمته المهني وبنفس درجة المهارة العادية المتوافرة بشكل عام لدى غيره في نفس المجال.

وإزاء ذلك فإن مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة إنما يفرض مستوى من مسئولية الأداء يجب تحقيقه بواسطة كل الأشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل الميدانى وإعداد التقرير، فالمراجع يجب أن يبذل العناية المهنية الواجبة فى التحقق من أن دليل الإثبات كاف ومناسب لتدعيم وتأييد تقرير المراجعة.

هذا من ناحية أما الأخرى - فإن مفهوم العناية المهنية الواجبة يعترف أن المراجع - كأى انسان آخر - معرض للمخاطر فى التقدير والحكم، وهذه الأنواع من الخطأ تحدث فى كل المهن، فالمراجع يؤدى خدمته بكل إخلاص وأمانة ولكنه قطعا ليس معصوما من الخطأ، فهو مسئول أمام العميل وأمام الطرف الثالث عن الأهمال وعدم الإخلاص وأمانه، وهذا ما أكدته العديد من القضايا التى طرحت أمام القضاء.

٢ - معايير العمل الميدانى Field Work Standards :

تتمثل معايير العمل الميدانى فى الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية، وتنحصر فى ثلاثة معايير أساسية هى :

١ - يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب وكاف - فضلا عن توافر إشراف دقيق على أعمال المساعدين.

٢ - يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة، وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليها، ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة والتى تتقيد بها إجراءات المراجعة.

٣ - ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات... وغير ذلك، وذلك كله لتوفير أساس قياس معقول لإبداء الرأى فيما سيتعلق بالقوائم المالية محل الفحص والمراجعة.

١ - التخطيط والإشراف المناسب Adequate Planning and Supervision:

إجراءات المراجعة ليست نمطية، والاجراءات التى تم اختيارها فى حالة معينة يجب أن تتلاءم ظروف هذه الحالة، وتخطيط Planning إجراءات المراجعة والإشراف

(Supervision) على المساعدين الذين يقومون بالعمل هو موضوع المعيار الأول من معايير العمل الميدانى الذى ينص :

« يجب أن يتم تخطيط العمل تخطيطا كافيا ويجب الإشراف السليم على المساعدين إن وجدوا ».

أ - التخطيط الكافى :

التخطيط الكافى معناه إيجاد استراتيجية عامة لنطاق عملية الفحص وكيفية القيام بها، ومن الأمور الأساسية فى عملية الفحص معرفة المراجع معرفة وثيقة بنوع الصناعة التى يزاول فيها المشروع عمله، فيجب على المراجع الإلمام إلماما كافيا بكيفية تأثر هذه الصناعة بالأحوال الاقتصادية وقوانين الضرائب والتعليمات الحكومية الأخرى، ومن المهم أيضا معرفة اتجاهات الصناعة وأحوال المنافسين فيها، وكما تشير نشرة معايير المراجعة رقم ٢٢ فإن فإن التخطيط الكافى يشمل معرفة المراجع وتفهمه لطبيعة عمل العميل وتنظيمه الإدارى، ونوع منتجاته أو الخدمات التى يقدمها، وهيكل رأس المال، والصلة مع الأطراف الأخرى التى لها مصلحة مشتركة مع المشروع، وطرق الإنتاج والتوزيع، وكثيرا من الأمور الأخرى، ويجب معرفة المبادىء المحاسبية التى يطبقها العميل، ويجب أن يحدد المراجع مقدما مدى توقع الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية، ومستوى الأهمية النسبية، والظروف التى قد تدعو إلى التوسع فى اختبارات المراجعة، وبصفة خاصة طبيعة التقارير التى يتوقع العميل الحصول عليها، وبطبيعة الحال فإن مستوى معلومات المراجع عن المشروع ستكون أقل من معلومات الإدارة عن المشروع، إلا أن المراجع يجب أن يحصل على معلومات كافية عن المشروع تمكنه من تخطيط عملية المراجعة وتنفيذها طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

وللحصول على المعلومات المطلوبة يستخدم المراجع خبرته السابقة بالمشروع أو بالصناعة، ويمكن الحصول على معلومات مفيدة من الإطلاع على أوراق المراجعة الخاصة بسنوات سابقة، كما يمكن الرجوع إلى الكتيبات التى تصدر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى عن مراجعة بعض الصناعات وإلى القوائم المالية للشركات الأخرى

التى تعمل فى الصناعة نفسها وإلى أى إصدارات حديثة من هيئة معايير المحاسبة المالية التى قد يكون لها تأثير على التقارير المالية الخاصة بالعميل، ويجب إجراء مناقشة فى مكتب المراجع مع أعضاء المكتب الذين قدموا خدمات استشارية أو ضريبية أو خدمات أخرى للعميل فى الماضى، كما أن المناقشات مع موظفى العميل ستكون مصدرا مهما آخر من مصادر الحصول على المعلومات عن المشروع، وبالإضافة إلى ما تقدم يجب دراسة القوائم المالية المؤقتة لأن دراسة هذه القوائم قد تلفت نظر المراجع إلى أمور قد تؤثر على خطط المراجعة، ومن الأمور الأخرى التى قد تؤثر على تخطيط عملية المراجعة المساعدات المتوقعة من موظفى العميل بما فى ذلك المراجعين الداخليين وما إذا كان من المتوقع الاستعانة ببعض الخبراء.

ويجب توثيق عملية التخطيط بعناية ويجب أن يشمل ذلك إعداد برنامج مراجعة، وبرنامج المراجعة هو عبارة عن وصف لإجراءات المراجعة التى ستتبع فى تنفيذ عملية المراجعة لتحقيق الأهداف المرغوبة من عملية الفحص، والخطوات المستخدمة يجب أن تعكس المعلومات التى حصل عليها المراجع فى فترة التخطيط، وبالرغم من أن البرنامج يتم إعداده بأكبر قدر من الخبرة الممكنة فى فترة التخطيط الأولى لعملية المراجعة بناء على أى معلومات إضافية يتم الحصول عليها عند تنفيذ عملية المراجعة.

ولنظام المعلومات الخاص بالعميل وأنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية أثر بالغ على تصميم برامج المراجعة، ويجب أن توضع أوراق المراجعة كيفية تأثر برنامج المراجعة بحالة أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية الخاصة بالعميل.

<u>ب - الإشراف على المساعدين :</u>

الإشراف على المساعدين من الأمور الضرورية لكى يتفهم القائمون بالعمل على مختلف مستوياتهم أهداف عملية المراجعة والإجراءات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف، ويجب إطلاع المساعدين على الجزء الأكبر من المعلومات التى يتم الحصول عليها أثناء فترة التخطيط لعملية المراجعة والمتعلقة بالصناعة التى يعمل بها العميل، وتنظيم شركته، ومشكلات المحاسبة أو المراجعة والمتعلقة بالصناعة التى يعمل بها العميل،

ومن المؤكد أن يقابل المساعدون كثيرا من المشكلات المحيرة أثناء قيامهم بعملهم والذين يحتاجون إلى الحصول على مشورة بشأنها من المشرف على عملية المراجعة، ويجب إثبات هذه الأمور فى أوراق المراجعة، ويجب إثبات هذه الأمور فى أوراق المراجعة، كما يجب أن تحتوى هذه الأوراق أيضا على ما تم من تصرف بشأن هذه الأمور وبهذه الطريقة تثبت أوراق المراجعة وجود الإشراف الكافى على المساعدين، ويجب على المراجع التأكد من وجود حلول كافية لجميع المسائل التى تثار أثناء عملية الفحص والتى تشير إليها أوراق المراجعة، لأن ترك هذه المسائل بدون حل معناه عدم وجود إشراف كافى على المساعدين، كما أنه قد يعتبر دليل إثبات على عدم بذل المراجع للعناية المعنية الواجبة، وفى حالة وجود خلاف فى الرأى بين مستعدى المراجع المهنيين أثناء إحدى عمليات المراجعة فيتطلب بيان معايير المراجعة وقم ٢٢ الصادر عن مجمع المحاسبين الأمريكى وجود إجراءات تمكن المساعدين من الاستشارة المناسبة بضرورة إثبات مخالفته للرأى الذى تم الاتفاق عليه وفى مثل هذه الحالات يجب توثيق الأساس الذى تم بناء عليه التوصل إلى الرأى النهائي فى الموضوع.

ويجب أن يوقع على أوراق المراجعة الشخص الذى قام بإعدادها مع ذكر التاريخ، أما عند مراجعة هذه الأوراق فيجب على الشركاء والمشرفين التوقيع على هذه الأوراق بما يفيد دراستها وفحصها، ويتم تصميم برنامج المراجعة عادة بحيث يوقع كل شخص اشترك فى البرنامج على العمل الذى قام به وهذا الإجراء يساعد المشرف على عملية المراجعة فى توزيع العمل على المساعدين فى الإشراف على عملهم وفى تتبع العمل الذى يتم ومدى تقدمه.

٢ - تقييم نظام الرقابة الداخليه (Evaluating The System Of Internal Control):

أما المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى فإنه يتعلق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل، وتتمثل أهمية هذه الخطوة فى أنها تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية، وبالطبع فإن الغرض الذى

يفسر هذا إنما يتمثل فى أن نظام الرقابة الداخلية الجيد إنما ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم أرصدة القوائم المالية - لعملاء المراجعة الكبار - تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية ، فإنه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصادى مراجعة كافة هذه العمليات المالية مائة فى المائة، ومن ثم فإن المراجع يجب أن يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية، وبالطبع فإن استخدام أسلوب العينات الإحصائية يجعل هناك دائما مخاطرة أو احتمال عدم اكتشاف التحريف والتغير فى القوائم المالية من قبل المراجع، ولهذا فإن نشرة معايير المراجعة رقم (١) قد حددت ووصفت هذه المخاطرة كالآتى:

يجب التأكيد على أن المخاطر الأساسية تتطلب حماية المراجع والذين يعتمدون على رأيه بشكل مناسب - تتكون من عنصرين منفصلين، الأول يتمثل فى الأخطاء الجوهرية التى يمكن أن تحدث أثناء وخلال العملية المحاسبية التى تنتج عنها القوائم المالية، أما العنصر الثانى فإنه يتمثل فى أية أخطاء جوهرية لا يمكن اكتشافها من خلال فحص المراجع، وبالطبع فإن المراجع يمكنه الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية فى تخفيض النوع الأول من المخاطرتين الموضحتين أعلاه، ذلك لأنه لايمكن القول بأن هناك علاقة عكسية بين جودة نظام الرقابة الداخلية وحجم الخطأ الجوهرى الذى يمكن أن ينتج عن النظام، هذا وقد حددت نشرة معايير المراجعة رقم (١) الخطأ الجوهرى بأنه :

الحالة التى يعتقد معها المراجع بأن (١) الإجراءات المحددة أو (٢) درجة الإلتزام بها لم تخفض المخاطر - إلى أدنى مستوى نسبى - بأن الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية موضع المراجعة ستكشف بواسطة العاملين فى الوقت المناسب وأثناء تأديتهم للعمل العادى المحدد لهم.

٣ - كفاية وصلاحية أدلة الاثبات (Sufficient Competent Evidence) :

أما المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى فإنه يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتى تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويمثل مفهوم دليل الإثبات حجر الأساس لعملية المراجعة كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميدانى، فكافة القرارات التى يصل إليها المراجع تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها

دليل إثبات معقول وملائم، أى أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقى والرشيد لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، كما أن المراجع يستخدم نتائج دراسته لنظام الرقابة الداخلية فى تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيد أرصده القوائم المالية.

هذا ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للمراجعة والتحقق (Verifiability) ، فإذا لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والمراجعة فإن عملية المراجعة لا يكون لوجودها معنى أو سبب ، ومن ثم فإن فرض أن المراجع يحاول أن يفحص أو يختبر يجب أن يدعمه «كفاية أدلة الإثبات».

هذا وتأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور ، كالملاحظة المادية ، والعمليات الحسابية والمعلومات التى يقدمها الطرف الثالث ، والمستندات ، وإقرارات رجال الإدارة ، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة ، وكما تم الإشارة من قبل فإن المراجع يجب أن يقيم جودة ونوعية (صلاحية) هذه الأدلة شأنها شأن كميتها ، فكلاهما يساعد على الاقتناع بالدليل .

وكما اتضح أعلاه فإن الاقتناع بأدلة الإثبات إنما يعتمد على كميتها فضلا عن نوعيتها وجودتها، فالأدلة أولا يجب أن تكون كافية (Sufficient) ويشار بالكفاية أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأكيد رأى المراجع ، ولأن أساليب العينات تستخدم غالبا لتحديد وجمع الأدلة ، فإن العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفى لتقديم أساس معقول لتكوين رأى المراجع ، لكن يجب ملاحظة أن مفهوم التحقق والتأكيد المعقول (Reasonable Assurance) إنما ينص على أن تكاليف المراجعة يجب ألا تتجاوز المنافع المتوقعة منها ، فلو أن عينة المراجعة كانت كبيرة جدا فإن المراجع سيمارس - فى هذه الحالة - مراجعة أكثر من اللازم (Over auditing) ، كما أن تكاليف المراجعة ستكون أكبر من تكاليف منافسيه فى السوق ، وبالطبع فإن تحميل العميل بتكاليف المراجعة بأكثر من اللازم ستجعله غير راض عن خدمات المراجع، وبالتالى فإنه من المحتمل أن يبحث عن مراجع أكثر كفاءة لمراجعة شركته ، كما أن المراجع الذى يستمر فى اتباع هذه الممارسة

حتما سيخرج نفسه يوما ما من المهنة ، هذا من ناحية أما الأخرى فإن حجم العينة أصغر من أن يكفى لتدعيم وتأكيد رأى المراجع له أيضا مخاطره الممثلة فى احتمال إبداء رأى غير صحيح أو مبرر ، مما يحمله تكاليف تقاضى محتملة نتيجة إهماله كان فى غنى عنها.

أما الخاصية الثانية لأدلة الإثبات فهى خاصية النوعية أو الصلاحية (Competency) بمعنى أن دليل الإثبات يجب أن يكون ذو جودة وصلاحية ملائمة ، وحتى يتوافر لدليل الإثبات هذه الخاصية فإنه يجب أن يكون مناسب (Relevant) وفعال (Valid) ، وفعاليه الدليل إنما تعتمد على موضوعيته فضلا عن خلوه من التحيز الشخصى وقابليته للقياس الكمى، وبالطبع فإن اتصاف الدليل بكل هذه الخصائص إنما يوفر للمراجع كثيرا مما يحتاجه لإجراء أحكامه وتقديراته فيما يتعلق بعدالة وصدق المعلومات الماليه.

ولهذا فإن كمية صغيرة من الأدلة ذات الجودة والصلاحية العالية تكون اكثر إقناعا من كمية أكبر من الأدلة تكون ذات جودة وصلاحية منخفضة.

كما أن هناك فرض آخر يتعلق بعملية جمع أدلة الإثبات ، وهو أن ما حدث فى الماضى سوف يحدث فى المستقبل، ما لم يتضح للمراجع العكس، وهذا معناه أن المراجع يمكنه أن يستفيد من خبرته مع الشركة أثناء مراجعته لها ، وهذا الفرض يعتمد إلى حد كبير على ما تم التعارف عليه باسم استمرارية الوحدة (Going Concern)، ولهذا فإن المراجع سيستخدم خبرته مع الشركة فى تقييم إفصاحها عن مخصصات الحسابات المشكوك فيها والمخزون المتقادم وتقدير الأعمار الانتاجية للأصول ، فضلا عن هذا فلو كان نظام الرقابة الداخلية فى الأعوام السابقة خاليا من نقاط ضعف ، كما أنه لا يوجد ما يدل على أن هذا النظام أو الأفراد قد تغيروا فى الفترة الحالية ، فيصبح للمراجع أن يفترض سلامة وجودة نظام الرقابة تحت الفحص ، لكن عدم التوقع أو الافتراض قد يتغير - بطبيعة الحال - إذا ما بدأ اختباراته خلال الفترة الحالية .

٢ - معايير إعداد التقارير (Reporting Standards) :

بصفة عامة يمثل تقرير المراجعة المنتج المادى الأساسى للمراجعة ، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المراجع لأغلب المستخدمين ، ومن ثم فإنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير بقدر الإمكان ، كما يجب أيضا أن يكون واضحا ومختصرا بالإضافة إلى كونه متطابقا مع النموذج الذى يتبع عادة بمهنة المراجعة ، وتحقيقا لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة .. هى :

١ - يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وأعدت طبقا لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها.

٢ - يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادىء قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.

٣ - تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك.

٤ - يجب أن يتضمن التقرير رأى القوائم المالية كوحدة واحدة، وقد يمتنع المراجع عن إبداء الرأى ، وفى هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك، وفى كل الأحوال التى يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المراجع ودرجة المسئولية التى يتحملها.

وتعتمد هذه المعايير على فرض أن « العرض الصادق والعادل للقوائم المالية إنما يعنى ضمنيا استخدام مبادىء المحاسبة المتعارف عليها » ، كما يتجسد فى مفهوم « العرض الصادق والعادل » مفاهيم أخرى « كالإفصاح المناسب » و« التزامات المراجعة » ، ويعنى الإفصاح المناسب صدق وأمانة القوائم المالية فى تصوير حقيقة الموارد المالة للمنشأة فضلا عن التزاماتها فى لحظة زمنية معينة ، والتغيرات فى هذه الموارد وتلك الإلتزامات خلال فترة زمنية ، أما التزامات المراجعة فتعنى أمانة وإخلاص (أو العناية المهنية الواجبة) فى تحمل مسئولية الحكم على الإفصاح المناسب للبيانات المالية.

وتستخدم عبارة « العرض السابق والعادل » لتعكس مطابقة البيانات الاقتصادية للحقيقة الاقتصادية ، وقد أوضحت بحوث ماضية أن بعضا من مستخدمى القوائم المالية لم يفهموا هذه العبارة على حقيقتها ، فقد فسروا هذه العبارة على أنها تصديق من المراجع بخلو القوائم المالية من كل الأخطاء ، وأن هذه القوائم دقيقة مائة بالمائة فى تصوير الحقيقة الاقتصادية ، وهو لا شك تفسير غير دقيق للعبارة ، التى يجب أن تفسر على أن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها الأكثر ملاءمة قد استخدمت ، وانه فى رأى المراجع أن الحقيقة الاقتصادية (داخل القيود والحدود المفروضة بواسطة مبادىء المحاسبة المتعارف عليها) قد تم تقريبها بشكل معقول .

إعداد القوائم طبقا للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها :

يتطلب أول معايير إعداد التقارير ضرورة تبيان التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقا للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها ، وهو ما يعنى ضمنيا أن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها تمثل معيار يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية ، وذلك إذا ما كانت القوائم المالية تصور المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها ، ولكن قد يحدث فى بعض الأحيان أن تعرض القوائم المالية معلومات أخرى ، كالتدفق النقدى للأصول والتغير من مبدأ محاسبى غير متعارف عليه إلى مبدأ محاسبى متعارف عليه هو تصحيح لخطأ ، وبالرغم من أن مثل هذا النوع من التغير فى مبادىء المحاسبة يجب أن يعالج على أنه تصحيح لخطأ فإن التغير يجب التنويه عنه فى تقرير المراجع طبقا لمعيار الثبات .

وقد يصعب فصل أثر التغير فى أحد المبادىء المحاسبية عن أثر التغير فى أحد التقديرات (A Change In Estimate) ، وبالرغم من أن هذا التغير يجب أن يعالج على أنه تغير فى أحد التقديرات فقط إلا أنه يجب أيضا التنويه فى تقرير المراجع .

ويلاحظ أن التقديرات المحاسبية (مثل أعمار الأصول الانتاجية وقيم النفاية للأصول القابلة للاستهلاك والمخصصات المختلفة للديون المتوقع عدم تحصيلها وغيرها من المخصصات) ضرورية لإعداد القوائم المالية ، وتتغير هذه التقديرات نتيجة لأحداث

جديدة ونتيجة لزيادة خبرة المنشأة أو لزيادة المعلومات المتاحة ، وهذا النوع من التغيرات المحاسبية لا علاقة له بمعيار الثبات ولا يتطلب الإشارة إليه فى تقرير المراجع .

والمعالجة الصحيحة لهذه التغيرات فى التقديرات إذا كان لها تأثير جوهرى على القوائم المالية هى الإفصاح عنها فى شكل ملحوظة على القوائم المالية .

كذلك من الأمور الأخرى التى لا علاقة لها بمعيار الثبات والتى لا يتطلب الأمر الإشارة إليها فى تقرير المراجع ما يأتى :

١ - تصحيح الأخطاء فى القوائم المالية التى سبق إصدارها والتى لا علاقة لها بأحد المبادىء المحاسبية مثل الأخطاء الحسابية وأخطاء السهو أو سوء استخدام الحقائق .

٢ - التغيرات فى التبويب وإعادة التبويب .

٣ - التغيرات فى شكل وطريقة عرض قائمة التغير فى المركز المالى .

٤ - وجود عمليات أو أحداث جديدة تختلف اختلافا جوهريا عما سبق .

٥ - التغيرات التى يتوقع أن يكون لها آثار ملحوظة مستقبلا .

فجميع الأمور السابقة تعالج فى شكل ملحوظات على القوائم المالية إذا كان لها تأثير جوهرى على هذه القوائم .

الإفصاح المناسب (Adequate Disclosure) :

حيث أن المعيار الثالث من معايير إعداد التقارير يتطلب ضرورة إفصاح المراجع بتقرير المراجعة عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض ، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات أغفلت أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها ، أى أن الإفصاح المناسب للقوائم المالية مفترض ، ما لم يشر تقرير المراجعة إلى خلاف هذا ، ومن ثم فعندما يرى قارىء القوائم المالية تقرير مراجعة غير متحفظ ، فإن هذا معناه أن المراجع قد وصل إلى قناعة بأنه لا حاجة إلى إفصاح أكثر لصدق وعدالة عرض القوائم المالية .

هذا ولعله من المفيد أن التكرار مرة أخرى بأن مسئولية إعداد القوائم المالية - بما فى ذلك الملاحظات الملحقة بها - تقع على العميل ، ومن ثم فعلى الرغم من أن المراجع قد

يوصى بإجراء تغير ما فى هذه القوائم ، فإن القرار النهائى حول المعلومات التى يجب أو لا يجب أن تتضمنها هذه القوائم لايزال قرار العميل ، ولهذا فلو فرض أن المراجع قد انتهى إلى إفصاح هذه القوائم المالية غير كاف أو أنها لا تتطابق مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها ، فليس لديه الصلاحية لإجبار العميل على تعديل القوائم لتعكس هذا الإفصاح المناسب ، ومع هذا فإن الإفصاح الضرورى فى أى وقت تتجاهل القوائم المالية للعميل هذا الإفصاح أو تتضمن إفصاح غير دقيق .

ومفهوم الإفصاح الكافى (Adequate Disclosure) لا يشتمل فقط على نوع المعلومات التى تقدم وإنما يشتمل أيضا على كيفية تقديمها ، فترتيب المعلومات فى القوائم المالية وتصنيفها واختيار العناوين والمصطلحات المستخدمة كلها يدخل ضمن مفهوم الإفصاح الكافى ، وقد أصبحت الملاحظات على القوائم المالية على درجة كبيرة من الأهمية للأفصاح عن كثير من المعلومات ، ويلاحظ أن هذه الملاحظات تعتبر جزءا من القوائم نفسها وتدخل ضمن مسئولية ادارة المشروع حتى لو ساعد المراجع فى إعدادها ، وفى مثل هذه الحالات يجب الحرص فى صياغة هذه الملحوظات بحيث تعبر عن رأى الإدارة ، وبحيث لا يبدو أنها قد أعدت بواسطة المراجع ، ويجب عدم الإفراط فى تقديم المعلومات لأن الإفراط يؤدى بالضرورة إلى الإفصاح الكافى فقد تختفى معلومات مهمة ضمن سيل من المعلومات التافهة.

وينص بيان معايير المراجعة رقم ٣٢ الصادر عن مجمع المحاسبين الأمريكى على أنه فى حالة عدم احتواء القوائم المالية (بما فى ذلك الملاحظات المرتبطة بها) على المعلومات التى تتطلبها مبادىء المحاسبة المتعارف عليها يجب على المراجع أن يتحفظ فى تقريره أو يبدى رأيا سالبا ، ويجب على المراجع إذا كان هذا ممكنا أن يورد البيان المطلوب فى تقريره إلا إذا كان حذف البيان من التقرير يعتبر سليما طبقا لبيان محدد من بيانات معايير المراجعة ، وفى هذا المجال فإن عبارة « ممكن » تعنى أنه يمكن الحصول بطريقة معقولة على البيان المطلوب من السجلات والحسابات التى أعدتها الإدارة وإن إيراد المعلومات المطلوبة فى تقرير المراجع لا يتطلب منه مسئولية إعداد المعلومات المالية المطلوبة ، فعلى

سبيل المثال لا يتوقع من المراجع القيام بإعداد إحدى القوائم المالية الأساسية أو المعلومات المتعلقة بأحد القطاعات (Segment Information) وإدخالها فى تقريره إذا تخلت الإدارة عن إيراد مثل هذه المعلومات.

وعند تقرير مدى كفاية الإفصاح ، وفى أمور أخرى كثيرة خلال عملية الفحص ، يستخدم المراجع معلومات حصل عليها بطريق الثقة من العميل ، فبدون هذه الثقة يصعب على المراجع الحصول على المعلومات الضرورية له لتكوين رأى فى القوائم المالية ، وعلى ذلك يجب على المراجع عادة عدم إفشاء أى بيانات لا يتطلب الأمر إظهارها فى القوائم المالية لكى تتمشى مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها إلا إذا وافق العميل على ذلك (ينظر قواعد السلوك المعنى لمجمع المحاسبين الأمريكى القاعدة ٣٠١) .

التعبير عن الرأى (Exporession Of Opinion):

وأخيرا فإن المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير يعد أكثر المعايير تعقيدا ، كما أنه أصعبها منالا ، فهو يتضمن ثلاثة عبارات هامة ، سوف يتم تناولها فرادى بالتحليل والمناقشة .. فيما يلى :

« يجب أن يتضمن التقرير رأى المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية ، كوحدة واحدة ، وأن المراجع قد يمتنع كلية عن إبداء هذا الرأى » .

فعندما يأخذ المحاسب القانونى على عاتقه مراجعة مجموعة من القوائم المالية فإنه يجب عليه دائما إما إبداء نوع معين من الآراء (غير متحفظ ، أو متحفظ ، أو سلبى) أو الامتناع عن إبداء الرأى بخصوص هذه القوائم المالية كوحدة واحدة ، وطبقا لنشرة معايير المراجعة رقم (١٥) فإنه يقصد « بالقوائم المالية كوحدة واحدة » مجموعة القوائم المالية للفترة الحالية شأنها شأن مجموعة القوائم المالية لفترة أو أكثر سابقة

---

(١) لمزيد من التفصيل ينظر :-

دكتور أمين السيد أحمد لطفى ، مسئوليات وضوابط مهنة المراجعة والمحاسبة والقانونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٥ .

والتى تقدم لغرض المقارنة .

« وفى حالة الامتناع عن إبداء الرأى يجب أن يوضح المراجع أسباب امتناعه » .

ومن ضمن أسباب الإمتناع عن إبداء الرأى ما يلى :

أ- تحديد وتقييد النطاق بشكل يؤثر جوهريا عن مدى فحص المراجع (لو حدث أن كان هذا القيد جوهريا ، فإن المراجع قد يصل إلى قناعة بعدم إبداء رأيه، نظرا لعدم استطاعته فحص ومراجعة القوائم المالية بكفاية) .

ب- عدم التأكد الذى يمكن أن يؤثر بشكل جوهرى على القوائم المالية كوحدة واحدة ، (هذه الحالة قد تجعل المراجع يقرر أن ابداء رأى متحفظ لا يعد مناسبا بسبب عدم التأكد) .

ج-عدم الاستقلال عن العميل (بالطبع فإنه لا يكون هناك رأى يعتد به فى هذه الحالة)

وفى كل حالة من هذه الحالات الموضحة أعلاه يجب على المراجع أن يوضح سبب امتناعه عن إبداء الرأى ، مع الأخذ فى الاعتبار أنه بالنسبة للحالة الأولى والثانية فإن فقرة الايضاح ستوضح أسباب الإمتناع عن ابداء الرأى ، أما بالنسبة للحالة الثالثة فإن المراجع سيوضح أسباب امتناعه عن أبداء الرأى فى تقرير من فقرة واحدة .

« وفى كل الأحوال التى يرتبط فيها اسم المراجع بالقوائم المالية فإن تقرير المراجعة يجب أن يتضمن خصائص فحص المراجع ، ودرجة المسئولية التى يتحملها » .

وقد عرفت نشرة معايير المراجعة رقم (٢٦) لفظ « يرتبط » بأنها : (١) عندما يوافق المراجع على استخدام إسمه بالتقرير أو المستندات أو الاتصالات أو التبليغات المكتوبة التى تتضمن القوائم المالية ، (٢) إعداد المراجع القوائم المالية للعميل أو المساعدة فى إعدادها وسواء ألحق اسمه أو لم يلحقه .

هذا ويلاحظ أنه يمكن أن يرتبط إسم المراجع إما بقوائم تمت مراجعتها أو لم تراجع، وتعد القوائم المالية مراجعة ، إذا ما طبق المراجع إجراءات مراجعة كافية لأبداء رأى المراجع ، وإلا فإن القوائم تعد غير مراجعة ، وفى كلا الحالتين فإن معايير المراجعة تتطلب

ضرورة الإفصاح بشكل واضح عن العمل أو المهمة التى قام بها المراجع ، فضلا عن مسئوليته إزاء هذه القوائم الماليه ، وبالطبع فلو أن القوائم غير مراجعة فيجب على المراجع أن يوضح هذه الحقيقة فضلا عن أسباب امتناعه عن إبداء رأيه بخصوصها ، هذا الرأى الذى يتوقف فى طبيعته على نطاق مهمة المراجعة ونتائج الفحص والمراجعة .

ثالثاً: **ايضاحات معايير المراجعة Statements Of Auditing Standards (SAS):**

بوجه عام وجهت إلى معايير المراجعة المتعارف عليها عديد من الانتقادات التى لعل أبرزها أنها تتميز بالعمومية ، مما حدى المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين إلى اعتبار تلك المجموعات الثلاثة (العشرة معايير) بمثابة معايير مراجعة مقبولة بصفة عامة ، وأصدرت نتيجة لذلك عديد من المعايير التفصيلية ترتبط بالمعايير العامة بهدف معالجة مشاكل عملية تواجه الممارسين والمزاولين للمهنة أطلق عليها إرشادات Guidelines أو ايضاحات Statements ، يمكن إجراء تعديلات عليها من وقت لآخر بهدف التطوير الذى يتمشى مع الظروف المتغيرة .

وتهدف ايضاحات معايير المراجعة إلى مساعدة المراجع عن طريق توفير (١) إجراءات يمكن بواسطتها تطبيق معايير المراجعة، (٢) كيفية تطبيق المعايير على بنود معينة فى القوائم المالية، (٣) كيفية تطبيق المعايير على قطاعات أو صناعات معينة، (٤) كيفية تطبيق المعايير على أنواع معينة من التقارير عن عمليات بخلاف عمليات المراجعة فى المنشأة التى ترمى إلى أو التى لا ترمى إلى الربح، (٥) أمور أخرى تتعلق بالتنفيذ السليم لعملية المراجعة.

وفى هذا المقام قام المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين بإصدار (٤٨) ايضاح لمعايير المراجعة يمكن ذكرها باختصار على النحو التالى : (١)

---

(١) القارىء الذى يرغب فى الحصول على تفصيل واف عن تلك المعايير يمكن الرجوع الى:-

- د. أمين السيد أحمد لطفى ، معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧.

رقم الايضاح	تاريخ الإصدار	بيان ايضاح معايير المراجعة
١	نوفمبر ١٩٧٢	تجميع معايير وإجراءات المراجعة .
٧	أكتوبر ١٩٧٥	الاتصالات بين المراجعين السابقين واللاحقين .
٨	ديسمبر ١٩٧٥	معلومات أخرى فى مستندات تتضمن بيانات مالية مراجعة .
١١	يناير ١٩٧٥	استخدام عمل خبير .
١٢	يناير ١٩٧٦	الاستفسار من محامى العميل بخصوص دعاوى قضائية وعمليات التقييم والتقدير .
١٩	يونيو ١٩٧٧	إقرارات العميل .
٢١	ديسمبر ١٩٧٧	معلومات القطاع .
٢٢	مارس ١٩٧٨	التخطيط والإشراف .
٢٥	نوفمبر ١٩٧٩	العلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها بمعايير الرقابة على الجودة .
٢٦	نوفمبر ١٩٧٩	الارتباط بالقوائم المالية .
٢٩	يوليو ١٩٨٠	التقرير عن المعلومات المصاحبة للقوائم المالية الأساسية فى مستندات مقدمة للمراجع .
٣٠	١٩٨٠	التقرير عن الرقابة المحاسبية الداخلية .
٣١	أغسطس ١٩٨٠	أدلة إثبات المراجعة .
٣٢	اكتوبر ١٩٨٠	كفاية الإفصاح فى القوائم المالية .
٣٥	أبريل ١٩٨١	تقارير خاصة عن تطبيق اجراءات متفق عليها على عناصر وحسابات وبنود خاصة فى القوائم المالية .
٣٧	أبريل ١٩٨١	الحفظ فى ظل قوانين الأوراق المالية .
٣٩	يونيو ١٩٨١	معاينة عملية المراجعة .

رقم الايضاح	تاريخ الإصدار	بيان ايضاح معايير المراجعة
٤١	أبـريـل ١٩٨٢	أوراق العميل .
٤٢	سبتمبر ١٩٨٢	التقرير عن قوائم مالية ملخصة وبيانات مالية مختارة .
٤٣	أغسطس ١٩٨٢	بيان شامل عن معايير المراجعة .
٤٥	أغسطس ١٩٨٣	بيان شامل عن معايير المراجعة .
٤٦	سبتمبر ١٠٨٣	دراسة اجراءات محذوفة بعد تاريخ تقرير المراجعة .
٤٧	ديسمبر ١٩٨٣	مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
٤٨	يوليو ١٩٨٤	آثار تشغيل الحاسب الالكترونى على مراجعة القوائم المالية .
٤٩	١٩٨٤	خطابات الاكتتاب .
٥٠	يوليو ١٩٨٦	تقارير عن تطبيق المبادىء المحاسبية .
٥١	يوليو ١٩٨٦	التقرير عن قوائم مالية معدة للاستخدام فى بلاد أخرى .
٥٢	أبـريـل ١٩٨٨	بيان شامل عن معايير المراجعة - ١٩٨٧ .
٥٣	أبـريـل ١٩٨٨	مسئولية المراجع عن اكتشاف والتقرير عن الأخطاء والغش .
٥٤	أبـريـل ١٩٨٨	التصرفات غير القانونية عن طريق العملاء .
٥٥	أبـريـل ١٩٨٨	دراسة هيكل الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .
٥٦	أبـريـل ١٩٨٨	الإجراءات التحليلية .
٥٧	أبـريـل ١٩٨٨	مراجعة التقديرات المحاسبية .
٥٨	أبـريـل ١٩٨٨	تقارير عن قوائم مالية تمت مراجعتها .
٥٩	أبـريـل ١٩٨٨	دراسة المراجع المقدرة المنشأة على الاستمرار فى مزاولة النشاط
٦٠	أبـريـل ١٩٨٨	توصيل هيكل رقابة داخلية مرتبط بأمور محددة فى عملية المراجعة .
٦١	أبـريـل ١٩٨٨	الاتصال بلجان المراجعة .

رقم الايضاح	تاريخ الإصدار	بيان ايضاح معايير المراجعة
٦٢	أبريل ١٩٨٩	تقارير خاصة .
٦٤	ديسمبر ١٩٩٠	بيان شامل عن معايير المراجعة .
٦٥	أبريل ١٩٩١	دراسة المراجع لوظيفة المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .
٦٦	١٩٩١	توصيل أمور خاصة بمعلومات مالية دورية - ملحق لايضاح معايير المراجعة رقم ٣٦ بعنوان مراجعة المعلومات المالية الدورية .
٦٧	نوفمبر ١٩٩١	عملية إعداد المصادقات .
٦٨	ديسمبر ١٩٩٢	مراجعة الالتزام القابلة للتطبيق على كيانات وهيئات حكومية أو جهات تلقت إعانات مالية حكومية .
٦٩	يناير ١٩٩٢	معنى العرض العادل بالاتساق مع مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها فى تقرير المراجع الحيادى .
٧٠	أبريل ١٩٩٢	تقارير ذات غرض خاص عن الرقابة المحاسبية ا الداخلية فى التنظيمات الخدمية .
٧١	مايو ١٩٩٢	مراجعة المعلومات المالية الدورية .
٧٢	فبراير ١٩٩٣	خطابات عن الاكتتاب .
٧٣	يوليو ١٩٩٤	استخدام عمل خبير .

رابعاً: معايير المراجعة الدولية International Auditing Standards (IAS):

أنشيء الاتحاد الدولي للمحاسبين The International Federation Of Accountants (IFA) عام ١٩٧٧ نتيجة لتزايد الاهتمام الدولي بمعايير المراجعة وذلك بموجب اتفاقية بين ٦٣ منظمة محاسبية دولية تمثل ٤٩ دولة، حيث تمكن الاتحاد من إصدار مجموعة من معايير المراجعة الدولية عن طريق اللجنة الدولية لممارسة مهنة المراجعة The International Auditing Practices Committee وتتمثل أهداف لجنة معايير المراجعة الدولية في الآتي:

١ - تسعى اللجنة لتحقيق القبول العام لمعايير المراجعة الدولية والمضي بالمهنة عالميا مع جعلها مهنة دولية، وذلك نظرا لوجود اختلاف في معايير المراجعة الصادرة في الدول المختلفة.

٢ - دعم المهنة لمواكبة التطورات المستمرة والمتلاحقة في جميع أنحاء العالم بصفة عامة، ومجتمع رجال الأعمال بصفة خاصة.

٣ - دعم التنظيمات المهنية على المستوى الاقليمي لمساعدتها في الالتزام بالمعايير الدولية.

٤ - تحسين درجة التوافق والتجانس في تطبيق الممارسات العملية في كافة أرجاء دول العالم المتقدمة والنامية على حد السواء.

٥ - ان معايير المراجعة الدولية التي تصدرها اللجنة لا تسيطر على الأنظمة المحلية المقررة في دولة ما، إلا أنه في حالة التضارب والاختلاف فعلى الأنظمة المحلية العمل بموجب دستور الاتحاد الدولي للمحاسبين والالتزام بما تصدره اللجنة ما أمكن.

وقد أصدرت لجنة معايير المراجعة الدولية ٢٩ معيارا دوليا يمكن بيانها على النحو التالي:

رقم المعيار	تاريخ الإصدار	بيان المعيار الدولى
١	يناير ١٩٨٠	أهداف ونطاق (مجال) مراجعة المعلومات المالية .
٢	يناير ١٩٨٠	خطابات الارتباط وقبول التعيين .
٣	سبتمبر ١٩٨٠	المبادىء الأساسية التى تحكم عمل المراجع .
٤	فبراير ١٩٨١	التخطيط .
٥	يوليو ١٩٨١	استخدام عل مراجع آخر .
٦	يوليو ١٩٨١	دراسة وتقييم النظام المحاسبى والرقابة الداخلية المرتبطة بها لأغراض المراجعة .
٧	سبتمبر ١٩٨١	الرقابة على جودة أداء المراجعة .
٨	يناير ١٩٨٢	أدلة إثبات المراجعة .
٩	يناير ١٩٨٢	التوثيق وأوراق العمل .
١٠	يوليو ١٩٨٢	استخدام عمل المراجع الداخلى .
١١	أكتوبر ١٩٨٢	الخطأ والغش .
١٢	يونيو ١٩٨٣	المراجعة التحليلية .
١٣	أكتوبر ١٩٨٣	تقرير المراجع عن القوائم المالية .
١٤	فبراير ١٩٨٤	المعلومات الأخرى الموجودة فى مستندات تحتوى على بيانات مالية تم مراجعتها .
١٥	فبراير ١٩٨٤	المراجعة فى بيئة تشغيل الحاسب الالكترونى .
١٦	أكتوبر ١٩٨٤	أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب الالكترونى .
١٧	أكتوبر ١٩٨٤	الأطراف المرتبطة .
١٨	فبراير ١٩٨٥	الاستفادة من عمل الخبير .
١٩	فبراير ١٩٨٥	عينة المراجعة .

رقم المعيار	تاريخ الإصدار	بيان المعيار الدولى
٢٠	فبراير ١٩٨٥	آثار التشغيل الالكترونى للبيانات على دراسة وتقييم النظم المحاسبية والضوابط الداخلية المرتبطة بها .
٢١	أكتوبر ١٩٨٥	تاريخ تقرير المراجع والأحداث التالية لتاريخ الميزانية واكتشاف حقائق بعد اصدار القوائم المالية .
٢٢	أكتوبر ١٩٨٥	إقرارات الإدارة .
٢٣	يناير ١٩٨٦	الاستمرارية .
٢٤	أكتوبر ١٩٨٦	تقارير ذات غرض خاص للمراجع .
٢٥	أكتوبر ١٩٨٧	الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة .
٢٦	أكتوبر ١٩٨٧	مراجعة التقديرات المحاسبية .
٢٧	فبراير ١٩٨٩	فحص المعلومات المالية المتوقعة .
٢٨	أكتوبر ١٩٩١	عمليات المراجعة فى السنة الأولى - الأرصدة الافتتاحية .
٢٩	مارس ١٩٩٢	تقييم عن المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة وآثارها على إجراءات التحقق الأساسية .

ويمكن القول بأن إصدار معايير المراجعة الدولية تحقيق عدة أهداف هامة لعديد من الأطراف سواء لممارسى المهنة أو مستخدمى القوائم المالية أو الشركات متعددة الجنسية أو للدول النامية التى لم تصدر معايير المراجعة بعد (مثل مصر) أو الدول التى تسعى لتطوير معاييرها المحلية المطبقة فى ممارسة المهنة لديها ، وذلك بهدف رفع مستوى الكفاءة فى الأداء المهنى بها إلى المستوى الدولى، وفيما يلى أبرز تلك الأهداف :

١ - تخفف المعايير الدولية من احتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند إعداد القوائم المالية للشركات الدولية متعددة الجنسية.

٢ - أن الالتزام بقواعد الإفصاح الكافى الذى تنص عليه معايير المحاسبة الدولية بجانب

الالتزام بقواعد المراجعة التى تنص عليها معايير المراجعة الدولية سيوفر للقوائم المالية للشركات متعددة الجنسية المصداقية وإمكانية الثقة بها التى يتطلع إليها مستخدمى تلك القوائم ، فضلا عما تنتجه تلك القوائم من إمكانية للمقارنة.

٣ - أن تلك المعايير تتصف بالمرونة لأنها قابلة للاستجابة إلى احتياجات متغيرة لأسواق رأس المال والمتعاملين فيها ، حيث تقوم اللجان الفرعية لدى الاتحاد الدولى للمحاسبين بالمتابعة المستمرة لعملية تطوير وتحديث لتلك المعايير الدولية.

٤ - أن المعايير الدولية لا تخضع لأى مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية لبلد بمفرده ، مما يجعل تقرير المراجع يصدر فى شكل ومضمون متفق عليه ومقبول بوجه عام فى مختلف دول العالم.

٥ - سهولة اجراء المقارنات بين القوائم المالية فى أكثر من دولة حيث ان استخدام تلك المعايير يعتبر موحدا ولاعتماد إعداد تلك القوائم على معايير المحاسبة الدولية الموحد كما أن التصديق عليها من قبل المراجعين يعتمد على معايير مراجعة دولية موحدة أيضا.

٦ - توفير الجهد والتكلفة على الدول النامية التى ترغب فى إصدار معايير محلية ، ولا سيما فى ظل توفر مواردها الاقتصادية وغياب أو عدم وجود تنظيمات مهنية فى (على سبيل المثال مصر) ، حيث ان ما على الدول النامية إلا الالتزام بالمعايير الدولية مع تطبيقها بشكل متدرج حتى يتم الوصول الى مهنة مراجعة عالمية.

٧ - أن وجود معايير المراجعة الدولية بجانب معايير المحاسبة الدولية سوف يؤدى لزيادة اطمئنان الدول المتقدمة - والتى تتميز بتقدمها الصناعى - إلى ضم النتائج التى توضحها القوائم المالية فى الشركات التى تعمل بالدول النامية ، ومن ثم توجيه مزيد من الاستثمارات بها .

خامساً :أسئلة و حالات و مشاكل على الفصل الأول

ا- أسئلة :

١- ماذا يعنى أصطلاح المراجعة ؟
٢- ما المقصود بمصطلح معايير المراجعة المتعارف عليها ؟
٣- ما علاقة أيضاحات معايير المراجعة SAS بمعايير المراجعة المتعارف عليها ؟
٤- ما المقصود بمصطلح مبادئ المحاسبة المتعارف عليها و علاقته بالمراجعة ؟
٥- ما العلاقة بين فروض المراجعة و مفاهيمها و معايير و أهدافها و اجراءاتها ؟
٦- ميز بين اجراءات المراجعة و معايير المراجعة ؟
٧- ما هى الأهداف المرتبطة بالمعايير الثلاثة العامة للمراجعة ؟
٨-كيف يتم الوفاء بمتطلبات المعيار العام فى ان الفحص يجب ان يتم بواسطة اشخاص لديهم المهارة الفنية الكافية كمراجعين ؟
٩- ما المقصود بمعيار الأستقلال و العناية المهنية الواجبة ؟
١٠-ما العلاقة بين معايير المراجعة و معايير العمل الميدانى ؟
١١-ما أهمية ان يكون المراجع مستقلاً فى كل من الباطن و الظاهر ؟
١٢-ما هى معايير اعداد التقارير و أهدافها ؟
١٣-من الذى يتحمل المسئولية الأولى عن البيانات التى تتضمنها القوائم المالية ، و هل يمكن للمراجع أجبار عميل المراجعة بتغيير أحد بنود القوائم المالية ، و ما الذى يمكن عمل المراجع فى حالة رفض هذا العميل اجراء هذا التغيير ؟

ب - حالات و مشاكل :

١- قام أحد المحاسبين القانونيين بأتمام المراجعة للقوائم المالية لأحد الشركات المساهمة الصناعية ، و قام بتسليم تقرير المراجعة الى اعضاء مجلس ادارة الشركة .

المطلوب : الرد على تعليق مدير عام الشركة بأن المراجعة القانونية لا يعتبر نشاط الشركة ضرورى باعتبار انها لم تدخل اى تغييرات جوهرية على القوائم المالية ، وكان الأحرى توفير الأتعاب المدفوعة مقابل تلك المراجعة .

٢- أحد المساهمين الذين يملكون عدداً من الأسهم فى احد الشركات المساهمة لاحظ فى تقرير المراجع الخارجى عبارة تشير الى ان القوائم المالية معدة بصدق و عدالة ، و يرى المساهم ان تفسير تلك العبارة تعنى ان القيمة الجارية للأصول و الألتزامات المبينة فى الميزانية العمومية تعادل بالفعل القيمة التى تظهر بها .

المطلوب : شرح ما المقصود بعبارة صدق وعدالة عرض القوائم المالية فى تقرير المراجع الخارجى .

٣- طلب أحد العملاء من مراجعها القانونى القيام بابداء الرأى فى القوائم المالية لشركته ، على ان يتم ذلك مرة واحدة حتى يتمكن من تقديم تلك القوائم لأحد البنوك بهدف الحصول على قرض ، وقد وافق المراجع على الفور ووعد بتقديم تقريره خلال ثلاثة اسابيع ، كما وافق العميل على دفع مبلغ ثابت للمراجع كأتعاب بالأضافة لمكافأة إذا امكن الحصول على ذلك القرض ، وقد أستعان المراجع بطالبين بكلية التجارة لمساعدته فى عملية المراجعة ، حيث أخبرهما بالتركيز فقط على التحقق من الدقة الحسابية للحسابات بدفتر الأستاذ و مجاميع اليومية ، و بعد اسبوعين قام المراجع باستلام القوائم المالية دون أية ملاحظات من الطالبين و الذى بدوره أعد تقرير غير متحفظ عليها دون ان يشير الى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و مدى الثبات فى تطبيقها من فترة لأخرى .

المطلوب : وصف كل معيار من معايير المراجعة المتعارف عليها مشيرا الى كيفية تعارض ما قام به المراجع من تصرف مع كل معيار.

جـ - علق على صحة أو خطاء العبارات التالية :-

١- هناك عديد من الظروف الأقليمية و الدولية التى أظهرت أهمية الأتساق بين معايير المحاسبة و المراجعة فى دول العالم المختلفة .

٢- ظهرت أهمية المراجعة الدولية بشكل حتمى لنشأة المحاسبة الدولية .

٣- هناك سبعة فروض أساسية للمراجعة .

٤- تمثل معايير المراجعة مجموعة من المقاييس التى تهتم بنوعية وجود خطوات عملية المراجعة .

٥- تم أصدار عشرة معايير مراجعة عامه متعارف عليها عن طريق المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين .

٦- يجب تحقيق ستة أهداف فرعية وسيطة عند قيام المراجع بفحص أرصدة القوائم المالية و أختبارها .

٧- تمثل أهداف المراجعة حلقة وصل بين معايير المراجعة و اجراءاتها .

٨- تتحدد معايير و اجراءات المراجعة بشكل واضح لا يجوز العدول عنهما .

٩- تهتم المعايير العامة بالتأهيل و الصفات الشخصية للمراجع فقط .

١٠- حتى يتم الفحص و المراجعة بكفاءة يتعين أن يتوافر للمراجع التعليم و التدريب الفنى و الخبرة المهنية اللازمة .

١١-يعتبر النجاح فى امتحان المحاسبين القانونيين بمثابة دليل على حصول المراجع على التدريب والخبرة الكافية .

١٢-يعلم المراجع المالى يجب الا يقتصر على العلوم المحاسبية فقط .

١٣-فى بعض الأحيان يجب الا يتحفظ المراجع بأستقلاله الذهنى .

١٤-يستنتج استقلال المراجع من فرضين رئيسيين من فروض المراجعة .

١٥-لا يوجد بالضرورة تعارض فى المصالح بين المراجع والعميل .

١٦-يجب ان يمارس المراجع مهمته كمراجع فقط .

١٧-يجب ان يكون استقلال المراجعينفى الحقيقة وفى المظهر.

١٨-يجب ان يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة وليس المعقولة عند أداءه عملية الفحص واعداد التقارير.

١٩-ان مفهوم العناية المهنية الواجبة تشير ان المراجع غير معرض للوقوع فى مخاطر التقدير والحكم .

٢٠-هناك ثلاثة معايير اساسية للعمل الميدانى للمراجع .

٢١-هناك اربعة معايير رئيسية لأعداد المراجع لتقريره .

٢٢-ان نظام الرقابة الداخلية الجيد ينتج عنه معلومات مالية موثوق فيها .

٢٣- ان استخدام العينات الأحصائية تجعل هناك دائماً مخاطر عدم اكتشاف التحريف والتغير فى القوائم المالية .

٢٤-يعتمد مفهوم ادلة الأثبات على فرض القابلية للمراجع وامكانية التحقق .

٢٥-تأخذ أدلة الأثبات عدة صور وأشكال مختلفة .

٢٦-ان الأقتناع بأدلة الأثبات يعتمد على كميتها ونوعيتها وجودتها .

٢٧-يجب ان تكون ادلة الأثبات كافية وصالحة وفعالة .

٢٨-تعتمد معايير اعداد التقارير على فرض ان العرض العادل للقوائم المالية يعنى ضمنياً استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٢٩-تمثل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها المعيار الذى يقاس عليه صدق وعدالة عرض القوائم المالية .

٣٠-هناك عدة أمور لا علاقة لها بمعيار الثبات والتى لا يتطلب الأشارة اليها فى تقرير المراجع .

٣١-ان مسئولية اعداد القوائم المالية بما فيها ذلك الملاحظات المرفقة بها تقع على العميل وليس المراجع .

٣٢-لا يشتمل مفهوم الأفصاح الكافى فقط على نوع المعلومات التي تقدم وانما أيضاً على كيفية تقديمها .

٣٣-يتضمن المعيار الرابع من أعداد التقارير - معيار التعبير عن الرأى ثلاثة عبارات هامة .

٣٤-هناك عدة أنواع من الأراء التى يمكن ان يبديها المراجع عند اعداد تقريره .

٣٥-هناك عديد من الأسباب التى تجعل المراجع يمتنع عن ابداء رأيه فى القوائم المالية للعميل .

٣٦-نتيجة للأنتقادات التى وجهت للمعايير المتعارف عليها أصدر المجمع الأمريكى للمحاسبينالقانونيين عديد من الأيضاحات الخاصة بها .

٣٧-تهدف ايضاحات معايير المراجعة التى تقديم فوائد كبيرة للمراجع .

٣٨-هناك عديد من الأهداف التى سعت لتحقيقها لجنة معايير المراجعة الدولية .

٣٩-ان اصدار معايير المراجعة الدولية قد حقق عدة أهداف هامة لعديد من الأطراف التى تشكل بيئة المراجعة .

٤٠-هناك ارتباط واضح بين معايير المراجعة الدولية و معايير المراجعة المتعارف عليها .

الفصل الثانى

هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية و المبادئ الأساسية التى تحكمها

أولاً :- هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية
The Opjective and Scope of Financial Audithng

يهتم المعيار الأول من معايير المراجعة الدولية بدراسة هدف ونطاق عملية مراجعة القوائم المالية ، وقد تم تناول ذلك الموضوع فى عشرة فقرات من خلال تقسيمه الى ثلاثة أجزاء فرعية هى :

- هدف المراجعة .
- مسئولية إعداد القوائم المالية .
- نطاق عملية المراجعة .

وفيما يلى شرح كامل لذلك المعيار وتحليله وتقييمه :

١ - هدف المراجعة

عبر المعيار عن ذلك بالنص التالى : " أن الهدف من مراجعة القوائم المالية المعدة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها هو إبداء المراجع لرأيه عن مدى عدالة تلك القوائم فى التعبير بوضوح عن المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها . ومع ذلك يجب ألا يتصور مستخدمى تلك القوائم أن مهمة المراجع هى ضمان مستقبل المشروع أو تقييم أداء القائمين أو الموكلين بإدارته " .

من نص المعيار السابق يتعين تحديد طبيعة عملية المراجعة المالية مع الإشارة الى الإختلافات فيما بينها وبين الأنواع الأخرى للمراجعة ، كما يجب تحديد هدف عملية المراجعة المالية ومن ثم تحديدمسئولية القائمين بأدائها (المراجعين الخارجيين ودورهم الحيادى) .

(أ) طبيعة المراجعة وتعريف عملية المراجعة المالية

بوجه عام عرفت المراجعة بأنها عملية منهجية منظمة Asystematic لجمع وتقييم أدلة الإثبات Evidence بشكل موضوعى ، والتى تتعلق بتأكيدات Assertions عن التصرفات والأحداث الإقتصادية ، بهدف تحديد درجة التطابق Correspondence بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل تلك النتائج الى المستخدمين المعنيين Intersted Parties .

ولا شك أن هذا التعريف قد جاء عاماً ليتلائم مع الأغراض المختلفة لعملية المراجعة ، حيث ينطبق التعريف بجانب مراجعة القوائم المالية على المراجعة الداخلية Internal Audits (وهى تلك التى يقوم العاملون بالوحدات الإقتصادية) ، أو المراجعة الحكومية Governmental (أى التى يقوم بها العاملون بالأجهزة الحكومية أو الجهاز المركزى للمحاسبات) ، أو على عمليات المراجعة الإدارية أو التشغيلية Operational Audits (وهى تهدف الى مراجعة كفاية أداء الأعمال والإستخدام الإقتصادى للموارد) .

فى ضوء ما تقدم يمكن تحديد طبيعة عملية المراجعة المالية Financial Audit (أو مراجعة القوائم المالية) بأنها تتضمن العناصر الأساسية التالية :-

١-أن المراجعة المالية يجب أن تكون منظمة ، حيث أن تلك العملية يتم تخطيطها وتوضع استراتيجية لها تتضمن عادة إجراءات متتابعة يحكمها إطار فكرى ثابت يعتمد على مجموعة من الأهداف والمعايير المتفق عليها .

٢-أن المراجعة المالية تقوم على جمع والحصول على أدلة إثبات وتقييمها بشكل موضوعى : فمن ناحية تعد عملية جمع أدلة الإثبات وتقييمها هى أساس عملية المراجعة المالية ، وتتضمن تلك الأدلة كل من البيانات المحاسبية الأساسية (كاليوميات ودفاتر الأستاذ) والمعلومات المؤيدة (كالفواتير والجرد الفعلى للأصول . والمعلومات الناتجة من الإستفسار والملاحظة والمصادقات) .

ومن ناحية أخرى يجب أن تتسم عملية جمع وتقييم تلك الأدلة بالمضوعية ، عن طريق احتفاظ المراجع الخارجي باتجاه حيادى عند أداءه لمهمته ، ويتطلب ذلك أن تتم عملية المراجعة المالية عن طريق مراجع خارجي External Auditor مستقل عن المنشأة محل المراجعة Auditee .

٣-ربط أدلة إثبات المراجعة المالية بتأكيدات عن تصرفات وأحداث اقتصادية : حيث تعتبر موضوع المراجعة المالية هى تأكيدات الإدارة الواردة فى شكل بيانات بالقوائم المحاسبية ، فمثلاً يفيد ظهور المخزون فى الميزانية العمومية عند قيمة معينة أن المخزون موجود بالفعل ، وأنه يشتمل على كافة البنود التى

تملكها المنشأة سواء تلك التى بالمخازن أو الموجودة لدى الغير ، وأنه قد تم تقييم المخزون طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها (التكلفة أو السوق أيهما اقل) ، وأن قيمة ذلك المخزون قد تم الإفصاح بشكل كافى عن كافة الأنواع الرئيسية لها ، بالإضافة الى أن ذلك المخزون مملوك بالكامل للمنشأة . وأنه ليس محل رهن أو قد تم التنازل عنه .

٤-تحديد مدى التطابق بين تأكيدات القوائم المالية ومعايير مقررة : حيث يجب على المراجع المستقل أن يبدى رأى عن مدى تطابق تلك التأكيدات المرتبطة بالأحداث الإقتصادية (مثال المخزون من حيث وجوده وملكيته وشموله وتقييمه وتبويبه والإفصاح عنه) والمعايير المقررة طبقاً للمراجعة المالية - وهى تتمثل فى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها Generaliy Accepted Accounting Principles (GAAP) .

٥-توصيل نتائج المراجعة المالية للمستخدمين المعنيين : حيث تنتهى عملية المراجعة المالية باعداد تقرير مراجعة -وهو يعد وسيلة تبليغ نتائج المراجعة المالية للأطراف المعنية . يذكر به مدى تطابق نتائج القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

(ب) هدف عملية المراجعة المالية

هدف عملية مراجعة القوائم المالية يتمثل فى إبداء الرأى الموضوعى عن مدى عدالة تلك القوائم فى التعبير بوضوح عن المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة .

من هنا يمكن القول بأن المسئولية الأساسية للمراجع الحيادى (الخارجى) تتمثل فى أن يبين للأطراف المعنية ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل موضوعى وصادق وعادل أم لا . ويتم ذلك بتضمين تقرير المراجعة رأى المراجع عن صدق وعدالة القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها (وتتكون تلك المبادئ عادة من الأعراف Conventions والقواعد Rules والإجراءات Procedures الضرورية لتعريف وتحديد الممارسة المحاسبية المقبولة . ولا تقتصر

تلك المبادئ المحاسبية على الإرشادات العريضة فحسب وانما تتضمن أيضاً الممارسات والإجراءات التفصيلية أيضاً) .

بوجه عام تطورت وظيفة إبداء الرأى للمراجعة الحيادية ، كان اهتمام المراجع موجه أساساً في بداية الفترات الأولى من تاريخ مهنة المراجعة لإكتشاف المخالفات والأخطاء والغش الذى يمكن أن يقع من جانب العاملين بالمنشأة . ولذلك كانت المراجعة تتضمن الفحص المستندى الكامل للعملية المالية الذى ينطوى على اختيار ومراجعة كافة العمليات المالية . ومع تطور المراجعة ومعاييرها المقبولة والمتعارف عليها تم التركيز على هدف صدق وعدالة عرض القوائم المالية ، وتم استبدال عبارة صحيح وحقيقي True and Correct ، التى كانت تستخدم في بداية العهد بالمراجعة عند التعبير عن نتائج القوائم المالية بعبارة عرضت بشكل عادل Fairly Presented بعد أن أدركت المهنة عدم وجود قوائم مالية صحيحة تماماً وبشكل مطلق .

ويتعين الإشارة الى أن مهمة المراجعة يجب ألا يتصور على أنها تنصب على ضمان مستقبل المشروع ، حيث أن تقرير المراجع يشير بوضوح الى طبيعة ونطاق عملية المراجعة والقيود العديدة المرتبطة بها . حيث تتطلب معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها أن يتم تخطيط وأداء عملية المراجعة للحصول على ضمان معقول . وليس ضمان مطلق . ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات المادية الجوهرية . ويشير الى وجود قيدين أولهما يسعى المراجع نحو الحصول على ضمان معتدل مما يشير الى وجود بعض المخاطر Audit Risk المرتبطة بأداء عملية المراجعة ، وثانيهما إدخال مفهوم الأهمية النسبية Materiality حيث تتم عملية المراجعة بهدف اكتشاف التحريفات المادية الجوهرية في القوائم المالية وليس كلها .

هذا من جهة ، أما الأخرى فان عملية المراجعة تتضمن جمع وفحص أدلة إثبات المراجعة على أساس اختبارى ، أى أن عملية الفحص تتم بنسبة أقل من ١٠٠٪ من أدلة الإثبات ، كما أن هناك إيحاء بوجود مخاطر فى أدلة الإثبات التى لم يتم

فحصها – والتى قد تكون هامة – عند تقييم عدالة العرض والإفصاحات الشاملة للقوائم المالية .

ومن جهة ثالثة فان تقرير المراجع يتعين أن يشير الى أن عملية المراجعة توفر أساس معقول وليس مطلق لإبداء المراجع لرأيه عن القوائم المالية ، ويتسق ذلك المفهوم مع مفهوم الأساس الإختبارى أو الضمان المعقول الذى تم الإشارة إليها سابقاً .

مما سبق يتضح أن الهدف من عملية المراجعة المالية بواسطة المراجع المستقل أو الحيادى أو الخارجى هو إبداء الرأى عن عدالة إظهار القوائم المالية للمركز المالى ونتائج الأعمال ، والتغيرات فى المركز المالى طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، ولاشك أن تقرير المراجع هو الوسيلة التى يتم التعبير من خلالها عن الرأى الفنى الحيادى – إذا ما دعت الظروف أن يمتنع المراجع عن إبداء الرأى – وفى الحالتين يذكر المراجع ما إذا كانت عملية المراجعة التى قام بها قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، تلك المعايير تتطلب منه أن يذكر أن القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة المتعارف عليها

(٢) مسئولية إعداد القوائم المالية :

نص المعيار الأول لمعايير المراجعة الدولى على تلك المسئولية على النحو التالى :-

" تقع على عاتق الإدارة مسئولية الإحتفاظ بسجلات محاسبية منتظمة وتوفير نظام محكم للرقابة الداخلية يضمن المحافظة على أصول المنشأة ويمكنها من إعداد القوائم المالية ، ولا تقع مسئولية إعداد تلك القوائم على المراجع الخارجى " .

من النص السابق يتضح أن هناك فرق واضح فيما بين مسئوليات الإدارة والمراجع الحيادى بشأن إعداد القوائم المالية والتأكيدات التى تتضمنها ، ولإبراز تلك المسئوليات بوضوح يتعين الإشارة إليها بالتحديد على النحو التالى :

أ – مسئوليات الإدارة :

١- تبنى واختيار سياسات محاسبية سليمة وملائمة .

٢- توفير نظام محكم لهيكل الرقابة الداخلية يضمن الحفاظ على أصول المنشأة ويمكنها من إعداد القوائم المالية .

٣-تصميم نظام محاسبى يهدف الى القيام بتحديد وتجميع وتسجيل وتحليل وتبويب واعداد تقارير عن العمليات المالية فضلاً عن الحفاظ بنظام للمحاسبة عن الأصول والخصوم .

٤-تقع المسئولية المباشرة المرتبطة بالقوائم المالية على عاتق الإدارة ، وتعتبر التأكيدات التى تتضمنها تلك القوائم هى إحدى المسئوليات الضمنية للإدارة ، فشكل ومضمون ومحتوى القوائم المالية تعد مسئولية صريحة للإدارة .

وفى هذا الصدد اشارت نشرة التعليمات المحاسبية الصادرة من هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) على ما يلى :

" أن المسئولية الرئيسية والأساسية لدقة المعلومات التى يتم توفيرها طبقاً لمتطلبات الهيئة واحتياجات المستثمرين تظل مسئوليتها تقع على الإدارة . ولا يمكن القول بأن الإدارة يمكن أن تلقى بمسئوليتها فى هذا الصدد على عاتق المراجعين الحياديين .

ب - مسئوليات المراجع

١-تتمثل المسئولية المباشرة للمراجع فى مراجعة المعلومات التى تتضمنها القوائم المالية وإبداء الرأى عن عدالة عرض تلك القوائم Fairly Presented طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٢-يجب أن يحتفظ المراجع بنزعة الشك المهنى لديه ويجب بذل العناية المهنية المعتدلة بغرض اكتشاف الغش والاحتيال حيث يجب أن يكون مهتماً بنظم الرقابة المصممة لمنع ذلك الغش والإحتيال .

٣-يجب على المراجع إعداد برنامج فعال لفحص القوائم المالية للعميل وهذا يتطلب منه تقييم كل عميل متوقع بعناية قبل قبول مهمة المراجعة .

٤-يجب على المراجع اتخاذ موقف فورى تجاه أى أمور قد تشجع الإدارة على ارتكاب الغش مثال ذلك الظروف الإقتصادية التى يمكن أن تقود منطقياً الى الرغبة فى المغالاة فى المقدرة الكسبية أو وجود رأس مال عامل غير كاف .

٥-يجب على المراجع التقرير الى الإدارة عن نقاط الضعف الجوهرية بهيكل الرقابة الداخلية مع متابعة الإجراءات الكفيلة لتفادى ذلك .

ولا شك أن مسئولية الإدارة عن القوائم المالية قد لا تكون مفهومة بالدرجة الكافية لدى الكثير من مستخدمى القوائم المالية مما حدا بالتنظيمات المهنية الي إصدار توصيات للشركات بأن تشمل تقاريرها السنوية إقراراً صريحا يفيد أن القوائم المالية قد تم إعدادها بواسطة الإدارة وأن مسئوليته هى التعبير عن عدالة العرض تأسيساً على نتائج مراجعته الحيادية ويستدل من ذلك رفض أى مقولة أو تصور بأن المراجع يقوم بعمل الإيضاحات المتممة للقوائم المالية حيث أنها أيضاً مسئولية الإدارة .

وقد أصبحت تلك الإختلافات فى المسئولية من الأمور المقررة والمستقرة فى مجال المحاسبة والمراجعة المهنية بالإضافة الى أحكام القضاء منذ فترة طويلة .

(٣) نطاق عملية المراجعة

نص المعيار الأول على أهمية تحديد نطاق عملية المراجعة ويمكن عرض ذلك النطاق من خلال الفقرات السبعة التالية :-

(١) تحدد المراجع عادة نطاق عملية مراجعة القوائم المالية بما يتمشى مع كل من :-

أ- المتطلبات القانونية .

ب-القواعد المهنية .

بوجه عام يمكن القول بأن هناك قيود موضوعة على عملية المراجعة ذاتها نتيجة للقيودفى الهيكل المحاسبى الموجود كما أن هناك قيود ناشئة من عملية المراجعة نفسها .

فمن ناحية لا يمكن لأى عملية مراجعة إعطاء تأكيد قاطع بأن القوائم المالية خالية من أى أخطاء جوهرية ناشئة أما من الخطأ فى تشغيل البيانات المحاسبية أو من الخطأ فى التقدير بشأن اختيار المبادىء المحاسبية أو تطبيقها ، كما أن مبادئ القياس المحاسبية ذاتها كثيراً ما تعطى أكثر من بديل للمحاسبة عن عملية أو حدث معين (كطرق تقييم المخزون أو إهلاك الأصول الثابتة) ، فضلاً عن أن مبادئ المحاسبة تتطلب التفسير واستخدام الحكم الشخصى وقد يختلف المحاسبون والمراجعون فى تلك التفسيرات والتقديرات .

ومن ناحية أخرى فانه حتى تكون تكاليف عملية المراجعة معتدلة فانه لا يمكن أن تطبق إجراءات المراجعة إلا على اقل من ١٠٠٪ من البنود أو

الحسابات محل الفحص (أي الفحص بالعينات) الأمر الذى يؤدى الى الإعتماد على مفهوم الأساس المعتدل (وليس المطلق) فى المراجعةمما يشير فى طياته الى درجة من عدم التأكد .

ومن ناحية ثالثة من المشكوك فيه تصميم عماية مراجعة تعطى تأكيداً قاطعاً بصحة رأى المراجع فى مدى تطابق القوائم المالية مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها حيث قد يكون من المستحيل مراجعة نتائج أحداث وعمليات لم تقيدها المنشأةمحل المراجعة حيث لا يمكن للمراجع أن يراجع ما ليس موجوداً .

(٢) ان تنظيم عملية مراجعة القوائم المالية يجب أن يغطى أوجه النشاط الخاصة بالمنشأة محل المراجعة وحتى يمكن للمراجع أن يبدى رأيه على قوائمها المالية يجب عليه التأكد مما يلى :-

أ- كفاية البيانات الموجودة فى السجلات المحاسبية .

ب-كفاية أى مصادر أخرى للمعلومات المالية ودرجة الإعتماد عليها .

ج-التأكد من سلامة نقل المعلومات وعرضها فى القوائم المالية .

(٣) ان تقييم المراجعة لدرجة الإعتماد وكفاية المعلومات الموجودة فى السجلات المحاسبية أو أى مصادر أخرى للبيانات يتم عن طريق :-

أ- دراسة وتقييم واختيار نظم المحاسبة والرقابة الداخلية المطبقة بالمنشأة بهدف تحديد طبيعة ومدى وتوقيت اجراءات المراجعة .

ب-القيام بالإختبارات والإستفسارات الأخرى واجراءات التحقق للعمليات المالية وأرصدة الحسابات التى يراها المراجع ضرورية فى الظروف المحيطة .

(٤)ان تحديد سلامة عرض المعلومات فى القوائم المالية يتم عن طريق :-

أ- مطابقة القوائم المالية مع السجلات المحاسبية وأى مصادر معلومات أخرى بهدف التعرف على ما اذا كانت تلخص على الوجه الصحيح العمليات المالية والأحداث المسجلة بها .

ب-دراسة الأسس المحاسبية المستخدمة عن طريق الإدارة فى اعداد القوائم المالية وتقييم سلامة اختيارها ومدى الثبات فى استخدامها بالإضافة الى طريق تبويب المعلومات وكفاية الإفصاح عنها .

(٥) ان أداء المراجع لعملية المراجعة الحيادية يعتمد كثيراً على الحكم الشخصي Judgment ، وهناك أمثلة كثيرة لذلك لعل أبرزها تحديد نطاق الإختبارات التي يقوم باجرائها ، وحيث أن كثيراً من أدلة اثبات المراجعة المتاحة للمراجع الخارجي ليست حاسمة بطبيعتها من ثم فان عامل التأكد المطلق Absoluteفي المراجعة أمر صعب المنال .

(٦)حتى يتمكن المراجع من تكوين رأيه عن القوائم المالية فانه يقوم باجراءات معينة ومخططة للتأكد من سلامة القوائم المالية من كافة نواحيها الهامة Material ونظراً للإعتماد على الإختبارات والمحددات وحدود الدقة الكامنة في عملية المراجعة وفى نظم الرقابة الداخلية فان الأمر لا يخلو من مخاطرة لا يمكن تحاشيها تتمثل في بعض الأخطاء الهامة التى تظل بدون اكتشاف . ومع هذا اذا وجد أى مؤشر عن وقوع غش أو خطأ ينتج عنه بيانات خاطئة هامة فعلى المراجع أن يوسع نطاق عمله لتأكيد شكوكه أو نفيها .

(٧)يتعين على المراجع الخارجي أن يذكر في تقريره أية قيود تكون قد صادفته وأثرت على نطاق مراجعته للقوائم المالية أو حدت من قدرته على ابداء رأيه عن تلك القوائم وعليه حينئذ التحفظ في تقريره أو الإمتناع عن ابداء رأيه .

ثانيا :-المبادئ الاساسيه التى تحكم أداء عملية المراجعه

Basic Principles Governing An Audit

يهتم هذا المعيار الثالث من معايير المراجعه الدوليه بشرح المبادئ الاساسيه التى تحكم عمليه القيام بعمليه المراجعه عن طريق تحديد الواجبات والمسئوليات المهنيه للمراجع الخارجي .

وقد عرفت المراجعه فى هذا المعيار على اساس انها عباره عن الاختبار الحيادى للقوائم الماليه للمنشآت (سواء تلك التى تهدف الى تحقيق الربح أم لا وبغض النظر عن حجمها أو شكلها القانونى) وذلك بهدف ابداء الرأى عنها .

كما الزم المعيار الثالث ضروره التزام المراجعين بالمبادئ الاساسيه عن طريق تطبيق اجراءات المراجعه المناسبه مع اصدار التقرير الملائم لكل حاله على حده .

بوجه عام يمكن تبويب المبادئ الاساسيه التى تحكم عمليات المراجعه طبقاً للمعيار الثالث الى مبادئ مرتبطه بالمراجع وهى تمثل بعض من قواعد اداب وسلوك المهنه Code of Ethics ، واخرى ترتبط بالعمل الميدانى للمراجع ، وثالثه ترتبط بالتقرير عن نتائج عمليه المراجعه .

١- المبادئ الاساسيه المرتبطه بالمراجع

تناول المعيار الثالث من معايير المراجعه الدوليه ثلاثه مبادئ أساسيه ترتبط بالمراجع هى (أ) النزاهه والموضوعيه والاستقلاليه ، (ب) الحفاظ على السريه ، (جـ) المهاره والكفاءه المهنيه .

فحتى يمكن تحقيق أهداف مهنه المحاسبه المتمثله فى العمل للوصول الى أعلى مستوى من المهنيه ، والوصول الى أعلى مستوى من الاداء .

فانه يتعين توفير المصداقيه للمعلومات التى تتضمنها القوائم الماليه ، ووجود مهنيين يمكن تمييزهم بوضوح عن طريق ضمان أن جميع الخدمات التى سيقدمونها ستكون على اعلى مستوى من الاداء . كمايتعين أيضا ان يكون هناك ثقه من قبل المستثمرين بأن عمل المحاسبين المهنيين سيكون فى اطار سلوكيات واخلاقيه راقيه . وحتى يتم تحقيق تلك الاهداف يتعين توافر مبادئ أساسيه هى (١) الامانه ، (٢) الموضوعيه والاستقلال ، (٣) الكفاءه المهنيه والعنايه الواجبه ،(٤) السريه ، (٥) السلوك المهنى ،(٦) المعايير الفنيه .

وتجدر الاشاره الى ان المبادئ الاساسيه المرتبطه بالمراجع التى اشار اليها المعيار الثالث من معايير المراجعه الدوليه قد أقتصرت على ثلاثه فقط من تلك المتطلبات ، وكان الاحرى تضمين باقى المبادئ المشار اليها بعاليه .

أ- النزاهه والموضوعيه والاستقلاليه

فمن ناحيه النزاهه Integirty يجب ان يكـون المراجع واضحاً ومخلصاً وأميناً ومستقيماً فى آداء علمه المهنى .

ومن ناحيه الموضوعيه Objectivity يتحتم على المراجع ان يكون غـير متحـيزاً ولايسمح للاهواء الشخصيه او الانحياز او تأثير الاخرين ان يتغلب على موضوعيته .

فتلك الخاصيتين النزاهة (رقى الخلق) والموضوعيه يشيران الى أنه لايجـوز للمحاسب والمراجع المهنى -عن علم - تحريف أى حقائق ترتبط بمهمـه المراجعه . والايخضع رايه لأهواء ورغبات الاخرين .

أما من ناحيه الأستقلالية Independence فان المراجع يجب ان يتسم سلوكه بالحياد والاستقلال . وعليه ان يتجنب ماقد يثير الشك فى نزاهته وموضوعيته واستقلاليته .

فتلك الخواص الثلاثه تفر ض التزام على جميع المحاسبين المهنيين بأن يتصفـوا بالعدل والامانه والتحرر من تعارض المصالح . وعندما يقوم هؤلاء المحاسبين بمهمـه تتطلب اعداد تقرير مراجعه فانهم يجب ان يكونوا مستقلين فى الحقيقه وفى المظهر.

فيجب على كل عضو مـن أعضاء المهنه الا يبدى رأيه فى القوانم الماليه لأى منشاة الا اذا كان العضو او مكتبه مستقلان عن المنشاة تحت المراجعه . وعاده ما يفقد هذا العضو او مكتبه استقلاليه وموضوعيته سواء من الناحيه الفعليه او الظاهريه ومـن ثم تعطى اسباباً للريبه والشك فى حيدته وموضوعيته فى ظل عديد من المواقف لعل ابرزها مايلى :-

١ -وجود مصلحه ماليه للعضو مع العميل أو فى نشاطاته حيث قد تنشأ تلـك المصلحه بأحدى الصور التاليه :-

أ- وجود مصلحه ماليه مباشره او غير مباشره للعضو مع العميل .

ب-أن يكون العضو أميناً لأستثمار اموال العميل أومديراً لامـلاك يكـون للعميـل مصلحه ماليه فيها .

ج- أقراض العضو للعميل او الاقتراض منه او من أى مدير او مساهم رئيسى فى شركه عميله.

٢-عندما يكون العضو المزاول عضو مجلس ادارة شركه أو مدير أو موظفاً بها أو يكون معه شريك أو موظف بالمكتب عضو أو مدير أو موظف بالشركه ويكون فى ذات الوقت مراقب للحسابات الشركه أو فى الفتره السابقه مباشره على القيام بمهمه مراقبه الحسابات بها .

٣-قيام العضو بأداء خدمات أخرى للعميل بجانب مهمه مراقبه حسابات العميل . وكامثله على تلك الخدمات القيام بمهام الادارة آو اتخاذ قرارات هى فى الاساس مسئوليات مجلس الاداره او من مسئوليات الاداره ذاتها .

٤-وجود علاقات شخصيه أو آسريه بين المحاسب المزاول وبين العميل أو المديربين الذين يشغلون مناصب رئيسيه لدى العميل . حيث أن تلك العلاقات من شأنها إيجاد ضغوط على المزاولين وبالتالى فقدهم لموضوعيتهم .

٥-يجب الا تكون الاتعاب المهنيه لمكتب المحاسبه معلقه على شرط أو مرتبطه بتحقيق نتائج معينه .

٦-قبول سلع أو خدمات مجاناً من العميل . أو قبول ضيافه زائده عن الحد أو هدايا تخرج عن المألوف .

ب - الحفاظ على السريه

يجب على المراجع ان يحترم سريه المعلومات التى يحصل عليها أثناء تأديته لعمله . ويجب عليه عدم أفشائها للغير بدون موافقه مسبقه من العميل مالم يكن هناك الزام قانونى او مهنى بالافصاح عنها .

فذلك المبدأ يفرض على المحاسب المزاول الالتزام بأحترام سريه المعلومات التى يحصل عليها عن اعمال العميل أثناء قيامه بأداء العمل المهنى . كذلك يقع التزام عليه أيضاً بالتأكيد من أن الافرادالذين يعملون تحت رقابته يحترمون مبدأ سريه البيانات .

إلا أنه توجد عده أعتبارات يجب أخذها فى الحسبان عند تحديد المدى الذى يمكن خلاله الافصاح عن معلومات سريه هى :-

(أ) عندما يتم الترخيص بالافصاح ويكون ذلك من قبل العميل حيث يؤخذ في الحسبان مصالح جميع الاطراف (بمافيها الطرف الثالث الذى يتأثر بالافصاح) . (ب) او عندما يكون الافصاح مطلوباً بنص القانون . (جـ) او عندما يكون هناك التزام أو حق مهني بالافصاح للالتزام بالمعايير الفنيه والمتطلبات السلوكيه . او لحمايه المصالح المهنيه للمحاسب في دعوى قضائيه . او للاستجابه لتحقيق او تقصي يقوم به أحد أعضاء السلطات التنظيمه .

جـ - المهاره والكفاءه المهنيه

وفي هذا الشأن تضمن المعيار ثلاثه فقرات يمكن إيجازها على النحو التالي :-

١- العنايه المهنيه Due Care

حيث يجب أن يتم أداء عمليه المراجعه وأعداد التقرير عنها بعنايه مهنيه واجبه ولازمه . حيث يتعين عند قبول أى مهمه والاستمرار فيها أن يكون كفوأً للقيام بها . وعن طريق الاستعانه بمساعدين ومعاونين تم تأهيلهم وتدريبهم بشكل سليم ولديهم من الخبره والكفاءه المناسبه في المراجعه .

٢-أكتساب الكفاءه والحفاظ عليها

حيث من ناحيه يحتاج المراجع الى مهاره وكفاءه خاصه يكتسبها من خلال التأهيل العلمي والمهني (حيث يتطلب اكتساب الكفاءه المهنيه مستوى مرتفع من التعليم العام يتبعه تعليم متخصص أو تدريب وأختبارات في موضوعات مهنيه ملائمه بالاضافه لفتره خبره مناسبه) .

ومن ناحيه ثانيه يحتاج المراجع الى الوقوف على التطور المهني على المستويين المحلي والدولي . وكذلك المتطلبات القانونيه واللوائح المرتبطه بالعمل (وفي تلك الحاله يتطلب المحافظه على الكفاءه المهنيه وعي ودرايه مستمره بالتطورات في المهنه والمتطلبات القانونيه المرتبطه بها . كمايجب أن يتم تبني برنامج مصمم للتأكد من الرقابه على جوده الاداء في العمل المهني) .

٣-مسئوليه المراجع عن اعمال مساعديه ومن يعتمد عليهم فى عمليه المراجعه

يظل المراجع مسئولاً عن أعمال مساعديه في عمليه المراجعه ، وكذلك مايعتمد عليهم من أعمال قام بها مراجعون أخرون أو خبراء ، وعليه يلزم أن يقوم المراجع

بتوجيه مساعديه ، والاشراف والرقابه عليهم ، حيث يجب التأكد من أن العمل المؤدى من المراجعين الاخرين أو الخبراء كان كافياً ومناسباً .

٢- المبادئ الاساسيه المرتبطه بعمل المراجع

وتتمثل فى أربعه مبادئ أساسيه هى (١) أوراق العمل ، (٢) التخطيط ، (٣) أدله الاثبات ، (٤)النظام المحاسبي والرقابه الداخليه .

أ- أوراق العمل Working Papers

حيث يجب أن يحتفظ المراجع بملفات للمراجعه تحتوى على أوراق العمل والمستندات والوثائق المرتبطه بكافه الامور التى تقيم الدليل على أن المراجعه قد تمت طبقاً للمبادئ الاساسيه .

تعرف أوراق العمل عموماً بأنها عباره عن الوسيله التى يستخدمها المراجع لتجميع الادله التى يحتاج اليها لتأييد رأيه فى القوائم الماليه ، وعاده مايتم حفظ أوراق المراجعه فى نوعين من الملفات هما : (١) الملف الدائم ويحتوى على البيانات التى لها صفه الاستمرار والدوام أو الاوراق التى لها أهميه مستمره ، (٢) الملف الجارى ويحتوى على أوراق المراجعه الخاصه بالسنه الحاليه محل الفحص .

ب - التخطيط Planning

طبقاً لذلك المعيار يجب على المراجع:-

١-أن يخطط لعمله ليتمكن من أدائه بفاعليه ، وكفاءه ، وفى التوقيت المناسب ، على أن تعد هذه الخطط بناء على المعلومات التى حصل عليها من خلال دراسته لاعمال العميل .

٢- أن يصمم الخطط بحيث تشتمل على النواحى التاليه على سبيل المثال :

أ- الحصول على معلومات عن نظام العميل المحاسبى ، والسياسات المحاسبيه المتبعه واجراءات الرقابه الداخليه المطبقه .

ب-تحديد درجه الاعتماد المتوقعه على نظام الرقابه الداخليه .

ج-وضع البرنامج الخاص بطبيعه ، وتوقيت ، ومدى اجراءات المراجعه الواجب ادائها .

د-التنسيق بين الاعمال واجبه الاداء .

٣- ان يقوم بتطوير وتعديل هذه الخطط كلما دعت الضروره لذلك .

جـ - أدله الاثبات فى المراجعه

هى عباره عن كل من شأنه ان يوثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقه ماعرض من معلومات ماليه للحقائق الاقتصاديه . وعاده مايتم جمع ادله الاثبات الكافيه والصالحه من خلال الفحص والملاحظه والاستفسارات والمصادقات التى تمثل اساساً معقولاً ومناسباً لتكوين الرأى بخصوص القوائم الماليه محل الفحص.

وقد تناول المعيار الدولى أدله الاثبات من خلال الفقرات الثلاثه التاليه :-

١-يجب على المراجع الحصول على أدله اثبات كافيه وملائمه خلال آدائه لكل من اجراءات مدى الالتزام واجراءات التحقق التى تمكنه من الوصول الى النتائج التى يكون على أساسها رأيه عن القوائم الماليه .

٢-٢-أجراءات مدى الالتزام : يقصد بها الاختبارات التى يمكن بواسطتها التأكد من مدى مسايره التطبيق العملى لنظم الرقابه الداخليه الموضوعه والتى ينوى الاعتماد عليها فى المراجعه .

٣-تصمم اجراءات التحقق للتأكد من اكتمال وسلامه وصحه المعلومات المستخرجه من النظام المحاسبى .

وهذه الاجراءات نوعين :

أ- اختبار تفاصيل المعاملات والارصده .

ب-الفحص التحليلى بأستخدام النسب والعلاقات والاتجاهات بما فى ذلك فحص البنود والتغيرات غير العاديه وغيرها من أساليب الفحص التحليلى .

د - النظام المحاسبى والرقابه الداخليه

بصفه عامه يتكون هيكل الرقابه الداخليه من نظام محاسبى ، اجراءات رقابيه ، بينه رقابيه ، وقد تناول ذلك المعيار موضوع دراسه وتقييم النظام المحاسبى والرقابه الداخليه من خلال الفقرات الثلاثه التاليه :-

١-تعتبر الاداره مسئوله عن الاحتفاظ بنظام محاسبى سليم مدعم بنظام رقابه داخليه يتناسب مع حجم وطبيعه النشاط.

٢-يجب على المراجع ان يدرس النظام المحاسبى ونظام الرقابه الداخليه المتعلق به كما يجب عليه تقييم التطبيق العملى لها لكى يتمكن من تحديد طبيعه وتوقيت ومدى اجراءات المراجعه الاخرى التى سيقوم بها .

٣-يتوقف حجم وطبيعه وتوقيت اختبارات التحقق التى يجريها المراجع على مدى كفاءه وفاعليه نظام الرقابه الداخليه .

٣ - المبادئ الاساسيه للتقرير عن نتائج المراجعه

تناول ذلك المعيار تلك المبادئ من خلال الفقرات الثلاثه التاليه :-

١-يجب على المراجع أن يفحص ويقيم النتائج التى توصل اليها من أدله الاثبات التى حصل عليها ، والتى يعتمد عليها فى ابداء رأيه عن القوائم الماليه .

وهذا الفحص والتقييم يتعلق بتكوين تصور عام عما اذا كانت :-

أ- القوائم الماليه قد أعدت بأستخدام سياسات محاسبيه متعارف عليها وأن هذه السياسات تتسم بالثبات .

ب-القوائم الماليه تتمشى مع النظم والمتطلبات القانونيه .

ج- القوائم الماليه تعطى انطباع عام يتفق مع معلومات المراجع عن طبيعه نشاط المنشأه .

د-النواحى الهامه والمتعلقه بالعرض السليم للقوائم الماليه قد تم الافصاح عنها بشكل مناسب .

٢-يجب ان يحتوى التقرير على رأى صريح وواضح للمراجع عن القوائم الماليه . واصدار تقرير بلا تحفظات يعنى اقتناع المراجع بتوافر كافه النواحى المذكوره سابقاً .

٣-عند أصدار تقرير بتحفظات أو برأى سلبى أو بالامتناع عن ابداء رأى يجب أن يبين تقرير المراجع بأسلوب واضح وصريح جميع الاسباب التى أدت الى ذلك .

ثالثاً : اسئلة ومشاكل عملية

(أ) اسئلة للمناقشة : -

١- حدد طبيعة الهدف العام من مراجعة القوائم المالية .

٢- هناك عديد من الإختلافات فيما بين المراجعة المالية والأنواع الأخرى من المراجعة .

٣- تتضمن طبيعة عملية المراجعة المالية عديد من العناصر الأساسية - اذكرها .

٤- حدد كل من مسئوليات الإدارة والمراجع طبقاً لمعايير المراجعة الدولية .

٥- حدد القيود المتلازمة مع عملية مراجعة القوائم المالية .

٦- حدد المبادىء الأساسية المرتبطة بكل من المراجع وعمله طبقاً لمعايير المراجعة الدولية .

٧- حدد المقصود بنزاهة المراجع وموضوعيته واستقلاله .

٨- هناك عديد من المواقف التي تشير الى الشك في حياد المراجع وموضوعيته - اشرح .

٩- حدد المبادىء الأساسية للتقرير عن نتائج المراجعة .

١٠- اذكر كيف يمكن للمراجع الإحتفاظ بالموضوعية والإستقلال عند قيامه بعملية المراجعة الخارجية .

(ب) علق على صحة أو خطأ العبارات التالية

١- يجب الا يتصور مستخدمى القوائم المالية أن مهمة المراجع هى ضمان مستقبل المشروع أو تقييم أداء ادارته .

٢- ان تعريف المراجعة جاء عاماص ليتلائم مع الأغراض المختلفة لعملية المراجعة .

٣- ان وظيفة المراجعة الرئيسية هى اكتشاف المخالفات والغش والأخطاء الذى يمكن أن يقع من جانب العاملين أو ادارة المنشأة .

٤- تتطلب معايير المراجعة المتعارف عليها أن يتم تخطيط وأداء عملية المراجعة للحصول على ضمان مطلق بأن القوائم المالية تخو من التحريفات المادية .

٥- هناك فرق واضح فيما بين مسئوليات الإدارة والمراجع الحيادى بشأن اعداد القوائم المالية والتأكيدات التى تتضمنها .

٦-نظراً للإعتماد على الإختبارات والمحددات وحدود الدقة الكامنة فى عملية المراجعة ، وفى نظم الرقابة الداخلية فان الأمر لا يخلو من مخاطر لا يمكن تحاشيها عند أداء عملية المراجعة .

٧-هناك عدة مواقف تشير الى الشك فى حياد المراجع واستقلاله .

٨-هناك مبادىء أساسية ترتبط بالمراجع ، وأخرى ترتبط بعمله ، وثالثة ترتبط بالتقرير عن نتائج مراجعته .

الفصل الثالث

تعيين المراجع و تخطيط عملية المراجعة

أولاً : تعيين المراجع Engagement Letter

مقدمـــــة

لعله من الأهمية بمكان أن يحدث إتفاق مبدئى بين العميل والمراجع بخصوص المهمة الواجب أدائها أو المسئوليات التى يتحملها كل منهما ، وذلـك الإتفاق يجب أن يكون مكتوباً عن طريق اصدار ما يعرف بخطاب التعاقد .

وقد تم تخصيص معيار خاص لخطاب التعاقد مع العميـل ، رغماً عن أنه يمكـن اضافة ما يتعلق بخطاب قبول التعيين إلى معيار التخطيط ، حيث أن التخطيط لعملية المراجعة ينبغى أن يبدأ عند تكليف المراجع والإتفاق على القيام بالمراجعة .

والهدف من ذلك المعيار هو مساعدة المراجـع فـى اعداد خطاب قبـول التعيين عند مراجعة القوائم المالية أو وظيفة إبداء الرأى عن القوائم المالية. أما ما يكلف به المراجع من خدمات وأعمال أخرى (مثال ذلك الاستشارات الضريبية أو الإدارية ..) فيفضل أن يتم تضمينها فى خطاب أخر .

يتناول هذا الفصل شرح وتحليل للمعيار حيث يتم تناول : –

(١) الإعتبارات المرتبطة بخطاب التعاقد أو قبول التعيين .

(٢) محتويات الخطاب الأساسية .

(٣) حالات إرسال خطاب قبول تعيين جديدة .

(٤) العوامل الهامة التى يتعين دراستها عندمـا يكـون مراجـع الشركة الأم هـو مراجع الشركات التابعة لها .

١–الاعتبارات الخاصة بخطاب التعاقد

هناك عدة إعتبارات يتعين أخذها فى الإعتبار عند دراسة ذلك المعيار هى :–

١ – يحدد الخطاب الذى يرسلة المراجع لعملائة (خطاب التعاقد او الارتباط)

أ– أهداف نطاق المراجعة .

ب–كمايحدد ايضا مسئوليتة تجاة العميل .

٢- يجب ان يرسل هذا الخطاب قبل بدء العمل لتجنب اى خلاف قد ينشأ فى المستقبل بشأن المهمة الموكلة للمراجع .

٣- ان خطاب التعاقد اوقبول التعيين يتم اعدادة لأغراض مراجعة القوائم المالية ، وفى حالة وجود الاتفاق على اداء اعمال اخرى يفضل ان يشملها خطاب اخر .

٤- لايتطلب الامر اعداد خطاب قبول تعيين بشأن اداء مهمة المراجعة التى يحدد نطاقها ومسئولية المراجع عنها قوانين خاصة .

٢- المحتويات الاساسية لخطاب التعاقد

رغما عن ان المراجع قد يضمن خطاب التعاقد اية معلومات لها علاقة بمهمة المراجع ، ورغما عن ان كل من شكل ومضمون تلك الخطابات تختلف من عميل الى اخر الا انها تتضمن عادة مايلي :-

١- اهداف مراجعة القوائم المالية .

٢- مسئولية الادارة عن القوائم المالية .

٣- نطاق المراجعة مع توضيح مايلتزم بة المراجع من قوانين وقواعد وتوصيات التنظيمات المهنية .

٤- انواع التقارير المرتبطة بالمهمة والتى يلتزم المراجع بتقديمها .

٥- ايضاح المخاطر التى لايمكن تجنبها نتيجة وجود بعض الاخطاء الهامة التى يصعب اكتشافها نظرا لطبيعة الاختبارات واوجة القصور الكامنة فى عملية المراجعة ونظم الرقابة الداخلية.

٦- تسهيل مهمة المراجع فى الاطلاع على سجلات ومستندات العميل والمعلومات الاخرى المطلوبة .

٧- وقديرى المراجع ان يتضمن خطابة مايلى :-

أ- الترتيبات اللازمة لتخطيط المراجعة .

ب- ماقد يحتاج الية من اقرارات مكتوبة من الادارة بشأن مهمة المراجعة .

ج-طلب موافقة العميل على شروط المهمة المشار اليها بالخطاب .

د-اساس حساب الاتعاب وترتيبات المطالبة بها وسدادها .

٨- وقديكون من المناسب في بعض الحالات ذكر الاتى فى خطاب التعاقد :-

أ- الترتيبات المتعلقةباشتراك مراجعين اخرين اوخبراء فيبعض نواحي المراجعة .

ب-الترتيبات المتعلقة بالمراجع السابق والتيقد تكون لازمة لاداء عملية المراجعة .

ج-القيود التي قد تحد من قيام المراجع بالتزاماتة .

د-الاشارة الى اية امور واتفاقيات اخرى قدتكون بين المراجع والعميل .

٣-حالات ارسال خطاب قبول تعاقد جديد

قد يقرر المراجع عدم ارسال خطاب قبول تعيين جديد الى العميل وذلك فى حالة اعادة تعيينة لسنة مالية اخرى ،ومع ذلك فقد يضطر المراجع الى ارسال خطاب قبول تعيين جديد فى حالة وجود :-

١-اية مؤشرات تبين عدم وضوح هدف ونطاق المراجعة من جانب العميل .

٢-اية تعديلات اواضافات للمهمة .

٣-اية تغييرات حديثة فى الادارة .

٤-التغير الجوهرى فى طبيعة وحجم نشاط العميل .

٥-الزام قانوني بارسال مثل هذا الخطاب سنويا.

واذا قرر المراجع عدم ارسال خطاب جديد كل سنة فقد يرسل تذكير للعميل بالخطاب الاصلي المرسل من قبل .

٤- العوامل التى يتعين دراستها عند ارسال خطاب تعاقد خاص بمراجعة الشركات التابعة

عندما يكون مراجع الشركة الام هو ايضا مراجع شركة تابعة او فرع ، فيجب علية دراسة العوامل التالية قبل ان يقرر ارسال خطاب قبول تعيين منفصل للوحدة التابعة :-

١-سلطة تعيين مراجع الوحدات التابعة .

٢-ماذا كان المطلوب من المراجع تقرير مراجعة منفصل للوحدة التابعة .

٣-الاحكام القانونية المنظمة فى ظل الظروف المشار اليها .

٤-حجم العمل المكلف بة المراجعين الاخرين .

٥-نسبة ملكية الشركة الام في الوحدة التابعة .

ثانياً : - تخطيط عمليه المراجعة Audit Planning

تعتبر مرحلة التخطيط هي المرحله الاولي لاى عمليه مراجعه ، حيث يتعين على المراجع ان يتفهم طبيعه نشاط العميل جيدا ، وان يحصل على معلومات عن الصناعه التى يتبعها ذلك النشاط ، كما يجب ان يحصل على معلومات كامله عن النظام المحاسبى المستخدم بواسطة العميل وسياساته واجراءاته المحاسبيه ، ثم يتم تصميم برنامج مراجعه تفصيلي يتلائم مع طبيعه المهمه بغرض تحديد الأعمال التى يجب القيام بها أثناء عمليه الفحص والتى يطلق عليها فنياً اختبارات أو أجراءات المراجعه . وبعد ذلك يتعين أن يقوم بتحديد توقيت القيام بالعمل (سواء خلال السنه أو فى تاريخ الميزانية) واخيرا يتعين أن يقوم بتخصيص عدد من المساعدين المؤهلين الأكفاء المؤهلين للقيام بعمليه المراجعة [1] .

أشار المعيار الثالث من معايير المراجعة الدولية المرتبط بتحديد المبادئ الاساسيه للتخطيط الى ضروره ان يخطط المراجع لعمله حتى يتمكن من ادائه بفاعليه وكفاءه وفى التوقيت الملائم . على ان يتم اعداد تلك الخطط بناء على المعلومات التى حصل عليها من خلال دراسته لأعمال العميل .

ونظراً لأهميه التخطيط فىالمراجعه بأعتبار دعامه اساسيه لابداء المراجع لرأيه الفنى الحيادى عن مدى عداله القوائم الماليه فى التعبير عن المركز المالى ونتائج الاعمال خلال الفتره ، فقد خصص المعيار الدولي الرابع بالكامل للتخطيط بعد ان تم الاشاره الى اهميته فى المعيار الدولي الثالث .

وحتى يتم شرح وتحليل وتقييم معيار التخطيط سوف يتم الاعتماد على دارسه مايلى :-

---

[1] د. أمين السيد أحمد لطفى ، تخطيط عملية المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ .

(١) **خطوات مرحله تخطيط المراجعة والاعتبارات الخاصة بها .**

(٢) **الاتصال بالمراجع السابق .**

(٣) **دراسه صناعه العميل وجمع المعلومات المرتبطة بنشاطة .**

(٤) **اعتبارات تخطيط استراتيجيه المراجعه وتوثيقها .**

(٥) **برنامج المراجعه ومذكره التخطيط .**

(١) خطوات مرحله تخطيط المراجعة والاعتبارات الخاصة بها

حتى يتم تخطيط أيه عمليه مراجعة بشكل كافي يتعين على المراجع القيام بالخطوات التاليه :-

١-الاتصال بالمراجع السابق .

٢-جمع معلومات عن الشركةوفهم طبيعه اعمالها وانشطتها والصناعه التى تعمل فيها .

٣-الحصول على معلومات عن النظام المحاسبي والسياسات والاجراءات المحاسبيه.

٤-القيام بالتقييم المبدئى لهيكل الرقابه الداخليه المحاسبيه التى يمكن للمراجع الاعتماد عليها .

٥-اجراء تقديرات مبدئيه لمستويات الاهميه النسبيه لاغراض عمليه المراجعه .

٦-تحديد بنود القوائم الماليه التى قد يتوقع انها تحتاج اجراء تسويات عليها .

٧-الظروف التى قد تتطلب زياده او تعديل فى اجراءات المراجعه ، على سبيل المثال احتمالات وجود أخطاء جوهريه او غش ، أو فى حاله احتمالات وجود عمليات مع اطراف مرتبطه .

٨-طبيعه ونوع التقارير التى يتوقع تقديمها .

بوجه عام توجد عده أعتبارات يتعيين أخذها فى الحسبان عند تخطيط عمليه المراجعه هى :-

١-أن هناك عده جوانب يتعين أخذها فى الاعتبارات عند تصميم المراجع لخطط المراجعه هى :-

أ- المعلومات المرتبطه بالنظام المحاسبى للعميل او السياسات المحاسبيه المطبقه واجراءات الرقابه الداخليه المتبعه .

ب-درجه الاعتماد المتوقفه على نظام الرقابه الداخليه .

ج- البرنامج الخاص بطبيعه وتوقيت ومدى اجراءات المراجعه الواجب ادائها .

د-التنسيق بين الاعمال واجبه الاداء .

٢-يعتبر التخطيط عمليه مستمره طوال فتره المراجعه بحيث تهدف الى :

أ- وضع خطه عامه متكامله تتلائم مع نطاق العمل المتوقع .

ب-وضع برنامج مراجعه يحدد طبيعه ، وتوقيت ، ومدى اجراءات المراجعه .

ومن ثم يلزم تعديل الخطه العامه وبرنامج المراجعه فى حاله تغير الظروف أو ظهور نتائج غير متوقعه اثناء تنفيذ العمل وفى هذه الحاله يجب تسجيل التغييرات الجوهريه كتابه .

٣-يساعد التخطيط السليم على التأكد من ان الموضوعات الهامه فى المراجعه قد نالت العنايه المناسبه . وان المشاكل المتوقعه قد تم تحديدها، وان العمل يتم فى الوقت المناسب . كما يساعد التخطيط ايضا على الاستخدام الكفء لجهود المساعدين ، والتنسيق مع الاعمال المؤداه بواسطه مراجعين آخرين أو خبراء .

٤-يتحدد نطاق التخطيط طبقاً لحجم ودرجة صعوبه عمليه المراجعه وكذلك طبقاً للخبره السابقه للمراجع ومعلوماته عن العميل وطبيعه نشاطه.

٥-قد يرى المراجع مناقشه بعض عناصر الخطه العامه للمراجعه ، وبعض أجراءاتها ، مع اداره وموظفى العميل بهدف رفع كفاءه المراجعه ، وتحقيق التنسيق بين اجراءات المراجعه واعمال موظفى العميل . ومع ذلك تظل خطه المراجعه العامه وبرنامجها من مسئوليات المراجع .

(٢) الاتصال بالمراجع السابق :-

لم تتناول معايير المراجعه الدوليه تحديد أرشادات لاتصال المراجع الجديد بالمراجع السابق ، ونظراً لارتباط وأهمية هذا الأمر بتخطيط عمليه المراجعه ، من ثم كان يتعين دراسته لاهميته فى هذا المجال ، حيث يتعين ان يقوم المراجع الجديد بالاتصال بالمراجع السابق قبل قبوله عمليه المراجعه كتابيا او شفوياً وذلك بهدف

حصول المراجع الجديد على معلومات عن ظروف عمليه التغيير بحيث تساعده فى اتخاذ قرار بشأن قبول العمليه اوعدم قبولها .

حيث قد يحدث خلاف بين المراجع القديم والعميل بشأن بعض المبادئ المحاسبيه اوبعض الامور الهامه الاخرى ، أيضا يفيد ذلك الاتصال فى تخطيط عمليه المراجعه ، حيث قد تسهل عمل المراجع الجديد عن طريق :-

أ- الحصول على استفسارات من المراجع القديم عن بعض الامور التى قد تؤثر على عمليه الفحص ، مثال ذلك التعرف على بعض المشكلات التى تكون صادفت المراجع السابقة الخاصه بالنظام المحاسبى ، او تحديد بعض مجالات المراجعة التى تحتاج لعنايه او وقت طويل .

ب-دراسه أوراق المراجعه الخاصه بالمراجع القديم والمرتبطه بأمور محاسبيه هامه لها صفه الاستمرار ، مثال ذلك تلك المتعلقه بتحليل حسابات الميزانيه او تلك المرتبطه بالاحداث غير المؤكده والخسائر المحتمله .

وتجدر الاشاره الى انه يتعين ان يطلب المراجع الجديد من عميل المراجعه ان يصرح للمراجع السابق بالاستجابه الكامله لتقديم اى بيانات قد تطلب منه عن طريق المراجع الجديد تطبيقاً لقواعد السلوك المهنى التى تمنع المراجع من أفشاء تلك المعلومات الا بموافقه عميل المراجعه ناحيه ، ومن ناحيه أخرى يتعين على المراجع الجديد ان يلتزم بسريه المعلومات التى يكون قد حصل عليها ويسرى ذلك الالتزام سواء قبل المراجع الجديد العمليه ام لم يقبلها .

(٣) دراسه صناعه العميل وجمع المعلومات المرتبطه بنشاطه

عاده مايحصل المراجع على معلومات عن طبيعه اعمال المنشأه محل المراجعه وهيكلها التنظيمى ، وخصائص عملياتها وتشمل تلك الامور بصفه عامه مايلى :-

أ- نوع المشروع .

ب-نوع المنتجات او الخدمات التى يؤديها .

ج- هيكل رأس المال .

د-العلاقه مع اطراف أخرى لها علاقه مشتركه بالمنشأه محل المراجعه .

ه- اماكن وجود المشروع .

و- طرق الانتاج والتوزيع .

ز- معلومات عن صناعه نشاط العميل ومدى تأثرها بالاحوال الاقتصاديه والتغيرات التكنولوجيه من حيث تأثيرها على عمليه المراجعه .

ح- الممارسات أوالتطبيقات المحاسبيه المعتاده في تلك الصناعه واحوال المنافسه فيها ، والاتجاهات والمؤشرات الماليه المرتبطه بها .

وترجع اهميه حصول المراجع على التعرف على معلومات عن نشاط العميل بهدف :-

أ- تمكين المراجع من تحديد الاحداث والمعلومات والتطبيقات التي قد يكون لها في رأيه اثر هام وجوهري على القوائم الماليه .

ب-مساعده المراجع في تحديد نواحي عمليه الفحص التي قد تحتاج الى عنايه خاصه في المراجع .

ج-مساعدته في تقييم مدى ملائمه ومعقوليه التقديرات المحاسبيه (مثال ذلك تقييم المخزون وحساب الاهلاك) .

د-تساعده ايضاً في تكوين حكم شخصي على سلامه وملاءمه السياسات المحاسبيه ومدى كفايه الافصاح .

هـ-تقييم درجه معقوليه البيانات والايضاحات المقدمه من الاداره .

ويمكن للمراجع الحصول على تلك المعلومات عن طريق :-

١- تقرير المنشأة السنوي الى المساهمين .

٢-محاضر اجتماعات الجمعيات العامه ، ومجلس الاداره ، واللجان الهامه .

٣-التقارير الماليه والاداريه الداخليه للسنه الجاريه والسنوات السابقه .

٤-اوراق عمل مراجعه السنه السابقه وكافه الملفات الاخرى المتعلقه بها .

وعند الرجوع الى اوراق عمل مراجعه السنه السابقه ، والملفات الاخرى المتصله بها يجب على المراجع ان يركز على تلك الامور التي تحتاج الى عنايه خاصه ، ويقرر ما اذا كانت ستؤثر على العمل الواجب اداؤه خلال العام الجاري .

٥-دليل اجراءات وسياسات العميل .

٦- الزيارات الى مكتب العميل ومواقع الانتاج .

٧- الاشخاص المكلفين فى مكتب المراجعه بأعمال اخرى لنفس العميل (غير أعمال المراجعه) ، والذين قد يتوافر لديهم معلومات قد تؤثر على المراجعه .

٨- المناقشات مع مديرى وموظفى العميل . وقد تتناول تلك المناقشه الموضوعات التاليه :-

أ- التغيير فى الاداره او الهيكل التنظيمى او أنشطه العميل .

ب- التعليمات واللوائح الحكوميه الساريه التى تؤثر على نشاط العميل .

ج- التطورات الاقتصاديه الحاليه واثرها على نشاط العميل .

د- المشاكل المحاسبيه والصعوبات الماليه التى تواجهها المنشأه فى الوقت الحالى.

ه- وجود اطراف تتعامل مع المنشأه وتربطهم علاقه بها أو بمديريها .

و- مواقع الانتاج أو العمل الجديده أو التى أغلقت .

ز- التغيير الحالى والمتوقع فى النواحى الفنية، أو نوعيه المنتجات أو الخدمات ، وطرق الانتاج أو التوزيع .

ح- التغيير فى النظام المحاسبى أو نظام الرقابه الداخليه .

ومما يساعد المراجع فى الحصول على معلومات عن نشاط العميل ان يقوم بزياره المنشأه والتعرف على نواحيها الفنيه مع تتبع مجموعه ممثله لكل نوع من انواع العمليات من بدايتها الى نهايتها أو مايطلق عليه بدوره العمليات .

(٤) أعتبارات تخطيط أستراتيجيه المراجعه وتوثيقها

يقوم المراجع بتحديد أستراتيجيه المراجعه بعد تجميع المعلومات اللازمه عن نشاط العميل وتفهمه بشكل كاف ، حيث ان تخطيط عمليه المراجعه تتطلب وضع استراتيجيه عامه لكيفيه اجراء الفحص ونطاقه ، والهدف من وراء ذلك هو تحديد الاستراتيجيه التى تصلح لأداء عمليه الفحص لكل حساب او مجموعه من الحسابات بفاعليه وكفاءه ، حيث ان استراتيجيه عمليه المراجعه تحدد طبيعه ومدى توقيت اختبارات واجراءات المراجعه التى يلزم القيام بها للحصول على أدله الاثبات التى تؤيد رأى المراجع فى القوائم الماليه والبدائل المتاحه للمراجع فى هذا الخصوص.

ويتعين على المراجع مراعاه مايلى عند اعداده للخطه العامه :-

١-الشروط الاتفاقيه التي تحكم مهمته وكذلك المسئوليات القانونيه الملقاه علي عاتقه.

٢-طبيعه التقارير والمكاتبات الاخرى مع العميل ومواعيد تقديمها طبقاً للتكليف .

٣-السياسات المحاسبيه المطبقه وايه تغييرات فيها .

٤-اثر الابحاث والتوصيات العلميه والمهنيه الحديثه على المراجعه .

٥-تحديد مجالات المراجعه الهامه .

٦-تحديد مستويات الاهميه النسبيه لاغراض المراجعه .

٧-الظروف التي تحتاج الى عنايه خاصه ، مثل امكانيه حدوث خطأ جسيم ، او اختلاس ، أو تورط احد الاطراف الذين تربطهم علاقه بالعميل أو المديرين .

٨-درجه الثقه في النظم المحاسبيه ونظام الرقابه الداخليه ومدى الاعتماد عليها .

٩-امكانيه تناوب التركيز على بعض عمليات المراجعه دوريا.

١٠-طبيعه ومدى ادله الاثبات الواجب الحصول عليها .

١١-نطاق عمل موظفي قسم المراجعه الداخليه ودورهم في تحديد نطاق المراجعه.

١٢-نطاق عمل المراجعين الاخرين المكلفين بمراجعه الشركات التابعه للعميل أو فروعه.

١٣-عمل الخبراء .

١٤-يجب على المراجع ان يسجل خطته العامه كتابه ، ويتوقف شكل ومدى التسجيل المستندى على حجم ، ودرجه صعوبه عمليه المراجعه . ويعتبر تقدير ساعات العمل التي تستغرقها كل عمليه أو اجراء للمراجعة اداه فعاله في التخطيط .

(٥) برنامج المراجعه ومذكره التخطيط

يمثل التحديد المقدم لأجراءات المراجعه جانباً هاماً من عمليه تخطيط مهمه المراجعه ، وعاده مايتم ذلك من خلال اعداد برنامج المراجعه **Audit Program** . حيث يحدد به أجراءات المراجعه اللازمه لعمليه جمع أدله الاثبات ، كما أنه يساعد على ارشاد المساعدين ، حيث انه يوضح بتفصيل معقول كيفيه تحقيق اهداف المراجعه .

بوجه عام يختلف شكل برنامج المراجعه وتفاصيله باختلاف درجه تعقيد مهمه المراجعه ، ويوضح الشكل رقم ٥/أ جزء من برنامج للمراجعه المرتبطه بمرحله

التخطيط التمهيدى للمراجعه ، اما برنامج المراجعه الكامل والنهائى المرتبط بكافه اجزاء المهمه فيتم اعداده بعد الانتهاء من التقييم المبدئى لنظام الرقابه الداخليه .

وقد اشار معيار المراجعه الدولي الى انه حتى يقوم المراجع بأعداد برنامج المراجعه فأنه يتعين عليه مراعاه مايلى :-

١- يجب على المراجع اعداد برنامج مراجعه مكتوب يبين فيه الاجراءات اللازمه لتنفيذ خطه المراجعه ، كمايجب ان يحتوى البرنامج على تفاصيل كافيه لتستخدم كمجموعه من التعليمات الى المساعدين المشتركين فى عمليه المراجعه وكوسيله للرقابه على التنفيذ السليم للعمل . وقد يحتوى هذا البرنامج على اهداف مراجعه لكل عمليه .

٢- قد يرى المراجع عند اعداده لبرنامج المراجعه - بعد تفهمه للنظام المحاسبى ونظم الرقابه الداخليه - الاعتماد على خطوات رقابه داخليه معينه لتحديد طبيعه وتوقيت ، ومدى اجراءات المراجعه المطلوبه وقد يتضح للمراجع ان اعتماده على مثل هذه الرقابه الداخليه هو الطريق الفعال والمؤثر لتنفيذ مراجعته ، ومع هذا ، فقد يقرر عدم الاعتماد على الرقابه الداخليه لوجود طرق اخرى أكثر كفاءه للحصول على ادله اثبات كافيه . ويجب على المراجع ايضا ان يأخذ فى حسبانه توقيت المراجعه ، والتنسيق مع ايه مساعده متوقعه من العميل ، ودرجه توفر المساعدين ، ومشاركه المراجعين الاخرين او الخبراء .

٣- يجب اعاده النظر فى خطه وبرنامج المراجع مع التقدم فى تنفيذ عمليه المراجعه ، وذلك بناء على نتائج تقييم المراجع لنظام الرقابه الداخليه ونتائج اختبارات مدى الالتزام واختبارات التحقق التى قام بها .

٤- عادة مايلجأ المراجع الى المرونه فى توقيت ادائه لأجراءات المراجعه حيث ان أى جزء قليل من هذة الاجراءات يطلب اداؤة خلال وقت محدد . فعلى سبيل المثال ، يمكن اداء اجراءات المراجعه على العمليات فى أى وقت لاحق لتسجيلها ، بينما قد لايكون للمراجع أى قرار فى عمليه توقيت اداء بعض الاجراءات الاخرى مثل مراقبة لعمليه جرد المخزون التى يقوم بها موظفى العميل .

وبعد اتمام العمل المبدئى يقوم المراجع عاده بتلخيص نتائج اجراءات التخطيط فى شكل مكتوب ، ويطلق على ذلك الملخص مذكرة تخطيط المراجعه Audit Planning Memorandum والتى تتضمن عدة أقسام تلخص التعرف

المبدئي لنشاط العميل ، المناقشات مع المديرين المسئولين ، نتائج التقييم المبدئي لنظم الرقابه الداخليه ، تقدير الاهميه النسبيه المبدئية ، ومدى الاعتماد على العاملين بمنشأة العميل بمافي ذلك المراجعين الداخليين ، موازنه الوقت Time Budget وتحديد مهمه كل عضو من اعضاء فريق المراجعه . هذا ولم يشر معيار المراجعه الدولي عن التخطيط الى تلك المذكره . وفيمايلي شكل بياني رقم ٥/٥/ب يوضح أحد تلك المذكرات :

شكل ٥/أ

التخطيط التمهيدي في برنامج المراجعه

دليل	الاجراء	يتم أدائه بواسطه	ملاحظات
١/١	**<u>١-التعريف المبدئي</u>** نسق مع المدير او المشرف المسئول طبيعه النشاط المبدئي وناقش ايه معلومات يمكن ان تتوافر لديهم نتيجه خبرتهم وتعاملهم مع العميل . واذا كان من الضروري البدء في اختبارات المراجعه بشكل متزامن مع اداء ذلك البرنامج فانه يجب ان يتم تحديد مدى الدقه ودرجه الاعتماد بالتشاور مع المدير او المشرف المسئول .	محمد لطفي	أنظر المذكرة
٢/١	**<u>الاطلاع على مايلي :-</u>** أ- القوائم الماليه للسنه السابقه وتقرير المراجعه المرتبط بها . ب- التقرير التفسيري للسنه السابقه . جـ- .... د-	محمد لطفي محمد لطفي	

شكل رقم ٥/ب

مذكرة تخطيط المراجعه

تقوم شركة أميريدس بتصنيع أحد المنتجات الصناعيه (بيانات عن الشركه) .

١- ملخص صافي الدخل خلال عده سنوات بالجنيه المصري :-

	١٩٩٤	١٩٩٥	١٩٩٦
الايرادات			
تكلفه الايراد			
صافي الدخل قبل الضرائب			
الضرائب			
صافي الدخل بعد الضرائب			
ربحيه السهم العادى			

٢- عناصر المراجعه الهامه

يمثل المخزون عنصراً هاماً لتأثيره الهام على قائمه المركز المالى ، وقائمه الدخل ، كما ان تقدير الادارة لنسبه أتمام الانتاج تحت التشغيل داثره على الدخل يعد أمراً هاماً ، ويقوم العميل بجرد مخزون فى نهايه السنه ، وسيقوم كل من المراجعين (السيد .... ، والسيد ....) بملاحظه ذلك الجرد واجراء بعض الاختبارات على بعض عناصره .

١- عناصر المراجعه الهامه

بخصوص حسابات المدينين سيتم تطبيق الاجراءات طبقاً للمعايير المتعارف عليها ، بمافى ذلك المصادقات والفحص المستندى وتحليل اعمار الديون ، كماسيتم أختبار نسبه المبيعات الاجماليه الى المصروفات ، كماسيتم اجراء الفحص التحليلى فى نهايه السنه على تلك الحسابات الهامه للدخل .

٣- موضوعات أخرى

تحتاج مهمه المراجعه الى حوالى ٦٠٠ ساعه والتى ستبدأ فى ..../.../ ..... ، وتنتهى فى ..../..../......تقريباً، ويتكون فريق المراجعه على النحو التالى :-

المسـئول :- ....

المساعدين :- ....

....

كما انـه بالمناقشه مع العميـل تم جدولـه مهمـه المراجعة بحيث ينتهي منها في موعد أقصاه ...../ ..... / .... وبحيث يتم تقديم التقرير في .... / .... / ....

وقد وافق العميل على اعداد اوراق العمل التي توضح :-

- نسبه اتمام مخزون الانتاج تحت التشغيل .
- خطه التوزيع المقترح للربح .
- ضرائب الدخل .

ثالثاً : اسئلة ومشاكل

(أ) اسئلة للمناقشة : -

١-ماالمقصود بمصطلحي التخطيط والاشراف في معايير المراجعة المتعارف عليها ؟

٢-ماهو محتويات خطاب التعاقد ولماذا يعد ضرورياً وهاماً؟

٣-ماهو برنامج المراجعة وماهي أغراضة ، ومالمرحلة او المراحل التي يجب ان يتم خلالها كتابة ذلك البرنامج؟

٤-لماذا يعتبر الاشراف على المساعدين بمثابة الدور الحيوى في مهمة المراجعة ومالانشطة التي تتضمنها عملية الاشراف ؟

٥-قام احد المحاسبين القانونين بمراجعة القوائم المالية لشركة مساهمة لاول مرة ، وقد تم استكمال جميع المناقشات الاولية والاستفسارات بين المحاسب والشركة ، ويقوم المحاسب القانوني الان بأعداد خطاب التعاقد ، المطلوب ذكر أهم العناصر التي يجب ان يتضمنها خطاب التعاقد في تلك الظروف وفوائد ذلك الخطاب ؟

٦-هناك عديد من الاعتبارات المرتبطة بخطاب التعاقد - أشرح ؟

٧-ماهي حالات ارسال خطاب قبول تعيين جديد ؟

٨-حدد العوامل الهامة التى يتعين دراستها عندما يكون المراجع الشركة الام هو مراجع الشركات التابعة ؟

٩-أشرح خطوات تخطيط المراجعة والاعتبارات الخاصة بها ؟

١٠-أستعرض الاعتبارات المرتبطة بتخطيط استراتيجية المراجعة وتوثيقها ؟

١١-وضح لماذا من الأهمية أتصال المراجع الجديد بالسابق عند تخطيط عملية المراجعة ؟

١٢-أستعرض مصادر حصول المراجع على المعلومات المرتبطة بالعميل ونشاطة عند تخطيط عملية المراجعة ؟

١٣-بافتراض ان احد المراجعين قد دخل فى مفاوضات فى شهر اكتوبر مع عميل مرتقب لمراجعة تقاريرة المالية عن العام الذى ينتهى فى ١٩٩٧/١٢/٣١ . ويرى ذلك العميل الانتظار حتى نهاية السنة لأتخاذ قرارة بشأن التعاقد . المطلوب الرد على ذلك العميل المرتقب ؟

(ب) علق على صحة أو خطأ العبارات التالية :-

١-رغماً عن أختلاف شكل ومضمون خطاب التعاقد ولأنه عادةمايتضمن عدةعناصر رئيسية .

٢-هناك عدة حالات يضطر خلالها المراجع لأرسال خطاب قبول تعيين جديد .

٣-يجب دراسة عوامل معينة قبل ارسال خطاب قبول تعيين منفصل للوحدات التابعة .

٤-هناك عدة خطوات هامة يتعين قيام المراجع بها عند تخطيط عملية المراجعة .

٥-من الاهمية بمكان دراسة اتصال المراجع الجديدبالسابق عندتخطيط عملية المراجعة .

٦-هناك أهمية واضحة لتعرف المراجع على معلومات عن نشاط العميل عند تخطيط عملية المراجعة .

٧-عند اعداد المراجع للخطة العامة للمراجعة يتعين مراعاة عديد من الاعتبارات .

٨-يختلف شكل برنامج المراجعة وتفاصيلة حسب درجة تعقيد مهمة المراجعة .

٩-هناك عديد من الاعتبارات التى يجب على المراجع ان يأخذها فى حسبانة عند أعداد برنامج المراجعة .

الفصل الرابع

استخدام المراجع الخارجى لعمل مراجع أخر أو خبير

أولاً : أستخدام عمل مراجع خارجى أخر .

يتناول المعيار الدولى للمراجع رقم (٥) موضوع استخدام عمل مراجع خارجى أخر ، فى حين أهتم المعيار رقم (١٠) بعمل المراجع الدخلى .

١- الحالات التى يسرى عليها المعيار

يقصد باصطلاح مراجع خارجى أخر كل من مكتب المراجع الاساسى فى بلاد أخرى والمكاتب التابعة له ومراسليه ، والمراجعين المستقلين الذين يقومون بمراجعة الوحدات المكملة (أقسام أوفروع أو شركات تابعة أو شقيقة للشركة الأم) .

ويسرى معيار استخدام عمل مراجع خارجى أخر فى الحالات التالية : -

أ- عندما يعتمد المراجع الاساسى على عمل مراجع أخر عند التقرير عن القوائم المالية لأحد المنشآت .

ب-عند وجود أقسام أو فروع أو شركات تابعة أو شقيقة تمثل جزءاً من تلك القوائم ، ويتولى مراجعتها مراجعون أخرون .

ج-عندما يتناول تقرير المراجع الأساسى البيانات والقوائم المالية الأخرى .

على ذلك لا ينطبق نص المعيار الخامس على ما يلى : -

١-الحالات التى يعين فيها اثنان من المراجعين أو أكثر لمراجعة منشأة .

٢-علاقة المراجع الجديد بالمراجع السابق .

٣-الحالات التى يتضح عندها للمراجع الاساسى أن القوائم المالية لأحدى الوحدات المكملة غير هامه نسبياً ، الا أنه فى حالة تعدد تلك الوحدات رغماً عن أنها قد تكون غير هامه نسبياً كل على حده الا أنها هامه ومؤثرة فى مجموعها على القوائم المالية للمنشأة فإنه يتعين تطبيق الاجراءات التى يشير اليها ذلك المعيار .

٢- اجراءات المراجعة التى يجب على المراجع الاساسى أتباعها

يتعين على المراجع الاساسى اجراء الخطوات التالية عنداستخدام عمل مراجع أخر : -

١-الحصول على معلومات عن الكفاءة المهنية للمراجع الأخر التى تتطلبها المهمة الموكل اليه تنفيذها .

٢-توضيح متطلبات الاستقلال المهنى للمراجع الآخر بالنسبة للمنشأة ، أو الوحدات المكملة لها ، والحصول كتابة عن ما يفيد التزامه بها .

٣-على المراجع الاساسى أن يوضح للمراجع الأخر الاستخدام المنتظر من عمله وتقريره ، وكذا اخطاره بأية أمور أخرى ذات أهمية ومتعلقة بهما مثل : -

- العمليات التىتحتاج إلى عناية خاصة .
-الاجراءات الواجبة لتحديد المعاملات بين شركات المجموعةوتتطلب افصاح معين .
- البرنامج المحدد للأنتهاء من المراجعة .

ومن ثم يجب على المراجع الاساسى عند التخطيط للمراجعة عمل الترتيبات الكافية للتنسيق والتعاون مع المراجعين الآخرين .

٤- اخطار المراجع الآخر بالسياسات المحاسبية وإجراءات المراجعة ومتطلبات التقارير الواجبة التطبيق مع الحصول على خطاب يفيد التزامه بها .

٥-بحث ودراسة النتائج التى توصل اليها المراجع الآخر .

٦-التأكد من كفاية العمل المؤدى بمعرفة المراجع الآخر لخدمة أهداف المراجع الاساسى ، وله فى ذلك على سبيل المثال مناقشة المراجع الآخر فى اجراءات المراجعة المتبعة أو فحص الملخصات (التى قد تكون فى شكل قائمة استقصاء أو استبيان) ، أو باستعراض أوراق عمله والنتائج التى توصل اليها .

وقد يقوم المراجع الاساسى بإجراء ذلك خلال زيارته للمراجع الاخر ، ويختار المراجع الاساسى أجراءاته بناء على ظروف المهمة الموكلة اليه ،و على مدى معرفته المهنية للمراجع الاخر .

٧- قد يقرر المراجع الاساسى أنه لا يحتاج الى اتخاذ الاجراءات المذكورة سابقاً استناداً إلى ما لديه من معلومات تؤكد أن المراجع الآخر يلتزم فى ادائه لعمله بسياسات وإجراءات رقابة الجودة المقبولة ، وقد يكون بين المراجع الاساسى والمراجع الآخر علاقة رسمية مستمرة تولد هذه الثقة ، كأن يكون هناك فحص دورى للعمل إذا كانا يعملان فى مكتب واحد ، أو أن يكون هناك اختبارات لمدى الالتزام لسياسات العمل والاجراءات وكذلك فحص أوراق العمل الدورى لبعض عمليات المراجعة .

٨-مناقشة نتائج المراجعة وأية موضوعات أخرى قد تؤثر على القوائم المالية لهذه الوحدة مع المراجع الآخر وأدارة الوحدة المكملة إذا رأى ذلك مناسباً ، وقد يقرر ضرورة اجراء اختبارات اضافية للسجلات أو القوائم المالية للوحدة وقد يطلب من المراجع الآخر القيام بها أو يطلب الأذن في أن يقوم بها بنفسه .

٩-يجب على المراجع الاساسى أن يسجل فى أوراق عمله بيان بتلك الوحدات المكملة التى روجعت قوائمها المالية بواسطة مراجعين أخرين ومدى أهمية أو تأثير قوائم هذه الوحدات بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة ككل ، وأسماء هؤلاء المراجعين الآخرين .

كما يجب عليه أيضاً أن يسجل فى أوراق عمله الاجراءات التىقام بها وكذلك النتائج التى توصل اليها ، فعلى سبيل المثال يجب عليه أن يشير إلى أوراق عمل المراجع الآخر التى قام بفحصها وأن يسجل نتائج مناقشته .

ومع هذا فالمراجع ليس فى حاجة إلى أن يجد فى أوراق عمله أسباب اقتصار اجراءاته في الظروف السالفة الذكر بشرط آن تكون هذه الاسباب مبينة فى مكان أخر فى المستندات المحفوظة لديه .

١٠-يجب على المراجع الآخر أن يتعاون مع المراجع الاساسى الذى سيستخدم نتائج عمله ، فعلى سبيل المثال يجب عليه أن يخطر المراجع الاساسى بأي موضوع لم يتمكن من القيام به بالشكل المطلوب ، وبالمثل يجب على المراجع الاساسى أن يخطر المراجع الاخر بأية أمور تصل إلى علمه ويعتقد أن لها أهمية فى عمل المراجع الآخر .

٣- الاعتبارات التى يجب على المراجع الاساسى مراعاتها عند اعداد التقرير

١-يجب على المراجع الاساسى أن يتحفظ فى تقريره ، أو يمتنع عن ابداء رأيه ، عندما يتوصل -بناء على الاجراءات التى قام بها - إلى عدم امكانية استخدام نتائج عمل المراجع الآخر وتعذر قيامه باجراءات اضافية كافية تمكنه من الحكم على القوائم المالية للوحدات المكملة والتى أصدر المراجع الأخر تقريره عنها .

٢-وفى كل الظروف اذا تحفظ المراجع الآخر فى تقريره يجب على المراجع الاساسى دراسة ما إذا كان موضوع التحفظ ذو أهمية وتأثيره بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة ككل و التى يعد المراجع الاساسىتقريره عنها وما إذا كان ذلك يحتاج الى تحفظ فى تقريره .

٣-رغماً عن أهمية أتباع ما سبق الا أنه يمكن للمراجع الاساسى ان يبنى تقريره عن القوائم المالية ككل ، مستنداً فقط على تقرير المراجع الآخر عن القوائم المالية للوحدات المكملة،وإذا ما تم ذلك ،فعلي‌المراجع الأساسي‌ان يبين في‌تقريره هذه الحقيقة بوضوح كما يجب عليه أن يوضح أهمية ذلك الجزء من القوائم المالية الذى تم مراجعته بمعرفة المراجع الآخر ، وفى هذه الحالة فمن الممكن أن يحدد اجراءاته فى نطاق ما ورد من اجراءات تعين اتباعها .

ثانياً : العلاقة بين المراجع الخارجي والداخلي والاتصال والتنسيق بينهما

يتناول المعيار العاشر من معايير المراجعة الدولية علاقة المراجع الخارجى بعمل المراجع الدخلى .

١- طبيعة العلاقة بين المراجع الخارجي والداخلي

أ- يتم تحديددور المراجع الداخلى عن طريق ادارة المنشأة ويختلف هدفه الاساسى عن هدف المراجع الخارجى ، الذى يعين لأصدار تقرير مستقل عن القوائم المالية ، ومع هذا فإن بعض وسائل تحقيق هدف كل منهما غالباً ماتتشابه ، ولهذا فإن كثيراً من عمل المراجع الداخلى قد يكون مفيداً للمراجع الخارجى عند تحديده لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجعته .

ب-يعتبر من صميم عمل المراجع الخارجى تقييم أعمال المراجعة الداخلية إلى المدى الذى يعتقد أنه ضرورى لتحديد طبيعة وتوقيت اختبارات التحقيق التى يلزم القيام بها وغالباً ما يساعد وجود مراجعة داخلية سليمة وفعاله على تقليل الاختبارات التى يقوم بها المراجع الخارجى ، ولكنها لا تؤدى إلى الاستغناء عنها .

ج-مهما كانت درجة استقلالية المراجعة الداخلية ، وموضوعيتها ،فإنها كعنصر من عناصر الهيكل الادارى للمنشأة ، لا يتوافر لها الاستقلالية الضرورية واللازمة للمراجع الخارجى لابداء رأيه عن القوائم المالية ، ويتحمل المراجع الخارجى وحدة المسئولية عن تقريره ، ولا يخفف كل من هذه المسئولية استخدامه لعمل المراجع الداخلى ، ولهذا فإن كل ما يتعلق بمراجعة القوائم المالية يظل دائماً خاضعاً للتقدير ، وإجراءات الفحص ، واعداد التقارير .

د- ان عقد اجتماعات بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي على فترات مناسبة خلال العام يؤدى الى زيادة فاعلية الاتصال بينهما ، ويجب على المراجع الداخلي أن يخطر المراجع الخارجي بتقارير المراجعة الداخلية وبأية موضوعات هامة يمكن أن تؤثر على عمله ، وبالمثل فإن المراجع الخارجي يجب أن يخطر المراجع الداخلي بالموضوعات الهامة التى يمكن أن تؤثر على عمله .

٢- الحالات التى يسرى عليها المعيار

يهدف هذا المعيار العاشر الى بيان الإجراءات التى يجب على المراجع الخارجي أتباعها وأخذها فى الأعتبار عند تقييم عمل المراجع الداخلي بغرض الاستفادة من ذلك العمل ، حيث أن المراجع الخارجي عادة ما يستفيد من عمل المراجعة الداخلية عند تقريره عن القوائم المالية ، رغماً عن أنه المراجع الخارجي يظل مسئولاً عن تقريره وعن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .

ولاينطبق ذلك المعيار عند قيام موظفى قسم المراجعة الداخلية لمساعدة المراجع الخارجي فى قيام تنفيد إجراءات مدى الالتزام وأختبارات التحقق ، حيث فى تلك الحالة لا تعتبر تلك الأعمال عملاً من أعمال المراجعة الداخلية .

٣- مجال وأهداف وظيفة المراجع الداخلية

رغماً عن أختلاف وتفاوت مجال وأهداف المراجعة الداخلية من منشأة لأخرى حسب أختلاف حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات إدارتها ، ألا أن المعيار العاشر قد أشار إلى ممارسة وظيفة المراجعة الداخلية فى كل أو بعض المجالات التالية :-

أ- فحص النظام المحاسبى والرقابة الداخلية المتعلقة به .

ب-تقع مسئولية وضع نظام محاسبى سليم والرقابة الداخلية المتعلقة به على عاتق إدارة المنشأة ، وهذه المسئولية تتطلب عناية مستمرة وغالباً ما توكل الإدارة إلى قسم المراجعة الداخلية مهمة فحص النظام المحاسبى والرقابة الداخلية المتعلقة به ومراقبة تطبيق هذه النظم وتقديم المقترحات اللازمة لتطويرها .

ج-أختبار البيانات المالية ، وتلك المتعلقة بالتشغيل ، لخدمة اغراض الإدارة ، ويتضمن ذلك فحص الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتبويب هذه البيانات والتقرير عنها ، وكذلك دراسة كل بند من بنودها وعمل اختبارات تفصيلية للعمليات ، والأرصدة ، والإجراءات .

د-دراسة كفاءة وفاعلية التشغيل ، بما فى ذلك الرقابة غير المالية على المنشأة . وعموماً فإن المراجع الخارجى يهتم بالنتائج التى تم التوصل اليها من مثل هذه الدراسات . عندما يكون لها أهمية فى تقييم أمكانية الأعتماد على السجلات المالية .

٤- التقييم العام والمحدد لأعمال المراجعة الداخلة

التقييم العام للمراجعة الداخلية

يؤثر التقييم العام الذى يقوم به المراجع الخارجى لوظيفة المراجعة الداخلية على حكمه عن مدى امكانية استخدام عمل المراجع الداخلى ويجب على المراجع الخارجى توثيق هذا التقييم ونتائجه كتابة .

وفيما يلى أهم الاعتبارات التى تؤخذ فى الحسبان عند التقييم : -

- **الوضع التنظيمى :** نظراً لأن المراجع الداخلى يعتبر موظفاً لدى المنشأة فانه لا يمكن أن يكون مستقلاً عنها ، ومع هذا ، فإن وضعه فى الخريطة التنظيمية قد يؤثر على موضوعيته فى ادائه لعمله . والوضع الأمثل هو أن يتبع أعلى مستوى ادارى بالمنشاة وأن يكون بعيداً عن أية مسئوليات تنفيذية أخرى . ويجب دراسة أية محددات أو قيود تضعها الإدارة على المراجعةالداخلية،كما يجب أن تترك للمراجع الداخلىحرية الاتصال بالمراجع الخارجى.

- **نطاق العمل :** يجب على المراجع الخارجى التأكد من طبيعة المهام التى يؤديها المراجع الداخلى للادارة .ومدى التعمق فى تنفيذ هذه المهام الداخلية ومدى الأخذ بالتوصيات الواردة بها .

- **المقدرة المهنية :** يجب على المراجع الخارجى التأكد من أن العمل فى قسم المراجعة الداخلية يؤدى بمعرفة أشخاص حصلوا على التدريب الفنى الكافى ولديهم المقدرة كمراجعين . ويمكن تحقيق هذا عن طريق دراسة سياسات التعيين والتدريب لموظفى المراجعة الداخلية وكذلك خبراتهم ومؤهلاتهم المهنية .

- **العناية المهنية المعتادة :** يجب على المراجع الداخلى أن يتأكد من أن عمل قسم المراجعة الداخلية يتم التخطيط له والاشراف عليه وفحصه وتوثيقه بالطريقة السليمة ،

ولاشك أن استخدام دليل مناسب للمراجعة وبرامج للعمل وأوراق عمل تعتبر دليلاً على تطبيق العناية المهنية المعتادة بمعرفة المراجعة الداخلية .

تقييم عمل محدد من أعمال المراجعة الداخلية

بعد التقييم العام لوظيفة المراجعة الداخلية المشار أليه سابقاً وعندما يقرر المراجع الخارجي استخدام عمل محدد من أعمال المراجعة الداخلية كأساس لتعديل طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات مراجعته ، فيجب على المراجع الخارجي فحص أوراق عمل المراجع الداخلي للتأكد من : -

- كفاية نطاق وبرامج المراجعة لأغراض المراجع الخارجي .
- سلامة التخطيط لعمل المراجعة الداخلية وتوافر الاشراف الكافي على المساعدين وفحص وتوثيق أعمالهم .
- الحصول على أدلة مناسبة وكافية تصلح كأساس للنتائج التي تم التوصل اليها .
- صحة النتائج التي تم التوصل اليها في ضوء الظروف المحيطة ، وأن أى تقارير تعد تتفق مع نتائج العمل المؤدى .
- أن أية موضوعات غير عادية كشفت عنها أعمال المراجعة الداخلية قد تم تسويتها ، ويجب على المراجع الخارجي توثيق النتائج التى توصل اليها والخاصة بذلك العمل المحدد الذى قام بفحصه .
- يجب على المراجع الخارجي أن يختبر ذلك العمل المحدد من أعمال المراجعة الداخلية الذى قرر استخدامه ، ويتوقف طبيعة وتوقيت مدى اختباراته على حكمه الشخصى لمدى الأهمية النسبية لذلك العمل المحدد على القوائم المالية ككل ، وكذلك على نتائج تقييمه لوظيفة المراجعة الداخلية بصفة عامة ، وعلى ذلك العمل المحدد من اعمالها بصفة خاصة ، وقد تشمل اختباراته فحص نفس البنود التى اختبرها المراجع الداخلى ، أو فحص بنود أخرى مماثلة ، كذلك ملاحظة أداء المراجع الداخلى لعمله .

ثالثاً أستخدام عمل خبير

بصفة عامة يقصد بالخبير الشخصيأو المؤسسة التى تمتك مهارة خاصة أو معرفة وخبرة فى مجال محدد بخلاف المحاسبة أو المراجعة . ويعتبر ذلك الاصطلاح مترادف مع تعبير أخصائى الذى يكون (١) مندوباً للعمل عن طريق المنشأة . (٢) مندوباً للعمل عن طريق المراجع . (٣) موظفاً لدى المنشأة . (٤) موظفاً لدى المراجع .

ورغماً عن أن التأهيل العلمى والعملى للمراجع يمكنه من معرفة كافة ما يتعلق بقطاع الأعمال بصفة عامة . الا أنه لا يتوقع منه أن يكون لديه خبرة لممارسة مهنة أو وظيفة أخرى كالخبير الاكتوارى مثلاً .

وعندما يستخدم المراجع عمل خبير يتعين تحديد مسئولية المراجع فيما يتعلق باستخدام عمله كدليل أثبات فى المراجعة . وكذلك تحديد الإجراءات التى يجب على المراجع القيام بها فى هذا الخصوص .

وجدير بالذكر فإن للمراجع تطبقاً لمعيار المراجعة الدولى الثالث يظل مسئولاً كما هو الأمر عن أعمال مساعديه وعما قام بها مراجعون آخرون عن عمل هؤلاء الخبراء والتأكد من أن العمل المؤدى منهم كان كافياً ومناسباً .

فى هذا الجزء يتم (١) دراسة تحديد مدى الحاجة لأستخدام عمل خبير . (٢)وتحديد الاعتبارات المختلفة عند استخدامه . (٣) وكيفية تقييم عمل الخبير أو كيفية الاشارة إلى عمل الخبير فى تقرير المراجعة .

١- تحديد مدى الحاجة لأستخدام عمل خبير .

أثناء عملية المراجعة قد يسعى المراجع بشكل منفرد أو بالاشتراك مع إدارة المنشأة فى الحصول على دليل أثبات فى شكل تقرير إدارى أو عملية تقويم أو شهادة من خبير . وفيما يلى الأمثلة المرتبطة بتلك الحالة : -

أ- تقويم أنواع معينة من الأصول مثل الأرض والمبانى والآلات الصناعية والأعمال الفنية والاحجار الكريمة .

ب-تقدير الكميات المخزونة من المعادن أو البترول الموجود فى باطن الأرض . وتحديد العمر الأنتاجى للآلات الصناعية .

ج-التقييم الاكتوارى أو أى تقييم يعتمد على طرق متخصصة .

د-قياس الأعمال التامة أو الجارى إتمامها فى عقـود المقاولات تحت التنفيذ لأغراض قياس إيرادات الفترة .

ه-التفسيرات القانونية للأتفاقيات واللوائح .

وعند استخدام المراجع لعمـل خبير يتعين عليه مراعـاة (أ) أهميـة البند النسبى محـل الفحص بالنسبة للقوائم المالية ككل ، (ب) طبيعة البند ومدى تعقده بما فى ذلك من المخاطر المتلازمه من وجود خطأ به ، (جـ) أدلة الأثبات الأخرى المتاحة فى ذلك البند .

٢- الاعتبارات المختلفة المرتبطة باستخدام المراجع لعمل خبير

عند تقرير المراجع أستخدام عمل خبير كدليل أثبات فى المراجعـة يجب عليه مراعاة الاعتبارات التالية :-

أ- كفاءة ومهارات الخبير

حيث يجب على المراجع أن يقتنع بمهارات وكفاءة الخبير عن طريـق (١) دراسة التأهيل المهنى للخبير أو الترخيص بمزاولته للمهنة أو عضويته فى هيئة ملائمة ، ((٢) دراسة خبرة وسمعة الخبير فى المجال المرتبط بسعى المراجع للحصول على دليل اثبات متعلق به .

ب-حياد واستقلال الخبير

حيث يجب على المراجع مراعاة حياد الخبير بحيث إذا كان الخبير يعمل موظفاً لدى المنشأة محل المراجعة أو يرتبط معها بأية طريقـة أخرى كا عتماده مالياً عليها أو استثماره أموالاً لديها . فعلى المراجـع أن يكتف من إجراءات مراجعته أو قد يقرر استخدام عمل خبير أخر .

ج- الاتصال مع الخبير

حيث يجب على المراجع دراسة الاتصال بالخبير عند التخطيط لعملية المراجعة ، لأغراض التأكد من شروط التعاقد وإيضاح عديد من الأمور الهامة الأخرى ، مثال ذلك :-

أ- تحديد أهداف ومجال عمل الخبير

ب-إطار عام للبنود التى يغطيها تقرير الخبير .

ج-الاستخدام المستهدف لعمل الخبير .

د-مدى أمكانية اطلاع الخبير على السجلات والمستندات الملائمة .

ه-الكشف عن علاقة وارتباط الخبير بالمنشأة .

و- معلومات عن القروض والأساليب التى سيعتمد عليها الخبير ويستخدمها ومدى أتفاقها مع تلك المستخدمة فى الفترة السابقة .

ز- المعلومات الاضافية المطلوبة كدليل أثبات .

٣- تقييم عمل الخبير والاشارة الى ذلك فى تقرير المراجعة

حيث يتعين على المراجع أن يسعى للحصول على تأكيد مناسب على أن عمل الخبير يشكل دليل اثبات ملائم يؤيد المعلومات المالية عن طريق أخذ ما يلى فى الاعتبار : -

أ- مصادر البيانات المستخدمة

حيث يجب أن يتأكد المراجع من أن الخبير قد استخدم مصادر البيانات المناسبة لظروف الحال . ويتعين أن تتضمن إجراءات المراجع فى هذا الصدد من الآتى : -

- الاستفسار عن كيفية أقتناع الخبير بكفاية البيانات وملاءمتها وأمكانية الاعتماد عليها .
- القيام باجراءات مراجعةعلى البيانات المقدمةمن المنشأة للخبير لأغراض التحقق من صحتها .

ب-الفروض والاساليب المستخدمة

تقع مسئولية مدى وسلامة الفروض والاساليب المطبقة على عاتق الخبير ، لعدم وجود نفس الخبرة للمراجع ، الا أنه على المراجع تفهم تلك الفروض والاساليب فى ضوء دراسته لأعمال المنشأة ومعرفته بها وعلى نتائج اجراءات مراجعته لأغراض تحديد سلامتها .

ج- نتائج أعمال الخبير

إذا أنتهى المراجع بعد القيام بالاجراءات السابقة إلى أن عمل الخبير لايتفق مع المعلومات الواردة فى القوائم المالية ، أو أن عمل الخبير لا يكفى كدليل أثبات ملائم ، فيجب على المراجع أن يتحفظ فى تقريره أو أن يمتنع عن ابداء رأيه أو يبدى رأى سلبى حسب مايراه مناسباً .

د- الاشارة لعمل الخبيرفى تقرير المراجع

فى حالة تحفظ المراجع فى تقريره ، يتعين عدم الاشارة الى عمل الخبير ، حيث قد يساء فهم الاشارة على أنها تحفظ فى رأى المراجع أو تقسيم للمسئولية - وكلا الأمرين غير مقصود .

أما إذا عبر المراجع عن رأيه بطريقة أخرى بخلاف عدم التحفظ في تقرير المراجعة (كنتيجة لعمل الخبير) ، فقد يكون من المفيد أن يشرح المراجع طبيعة تحفظه ، ويشير أو يصف عمل الخبير في التقرير .

رابعا : أسئلة ومشاكل عملية

أ- أسئلة للمناقشة

١- ما المواقف الثلاثة المحتملة التي يمكن أن يتخذها المراجع الرئيسي بصدد مراجعته لقوائم مالية موحدة للشركة ككل في حالة قيام مراجع آخر بفحص القوائم المالية لأحد فروعها ؟

٢- كيف يقرر المراجع الرئيسي الذي يرتبط اسمه بالقوائم المالية الموحدة قبول فحص المراجع المشارك للقوائم المالية لأحد فروع الشركة .

٣- ما وظائف قسم المراجعة الداخلية ، وإلى أي مدى يكون عمل ذلك القسم يمكن الاعتماد عليه عن طريق المراجع الحيادي .

٤-كلف أحد المحاسبين القانونيين بمهمة مراجعة أحد القرى السياحية ، ويتكون قسم المحاسبة لتلك القرية من ١٠ أعضاء يرأسهم محمد لطفي وهو مراجع داخلي وفقاً لوظيفته الرئيسية ، وتتمثل واجباته في الإشراف على اعداد الفواتير والمقبوضات والمتحصلات النقدية ، ويقوم فريق المحاسبة الذي يرأسة بانجاز كافة الوظائف المتعلقة بمسك الدفاتر والتي تتضمن أساليب جيدة للرقابة الداخلية وقد أبدى فريق قسم المحاسبة استعدادهم لمساعدة المحاسب القانوني في عملية المراجعة .

المطلـــوب

- ناقش خصائص وظيفة المراجع الداخلي في ضوء معايير المراجعة المتعارف عليه .

-هل تتلاءم وظيفة محمد لطفي مع خصائص وظيفة المراجع الداخلي المحددة في البند (أ) .

- ما نوع عمل المراجعة الذي يمكن للمحاسب القانوني أن يستخدم محمد لطفي وفريقه لأنجازه ، وما نوع العمل من المراجعة الذي لا يمكن أن يتم استخدامهم فيه .

- كيف يمكن أعادة توصيف واجبات محمد لطفي أن أمكن حتى يمكن للمحاسب القانوني في أن يستعين به على نطاق أوسع ، وما نوع عمل المراجعة الذي يمكن أن يؤديه محمد لطفي وفريقه في تلك الحالة .

٥-هناك عديد من الحالات التـى يسرى فيها معيار المراجعة الخامس المرتبط باستخدام المراجع الخارجي لعمل مراجع خارجي أخر .

٦-حدد إجراءات المراجعة التي يجب على المراجع الاساسى اتباعها عند استخدام عمل مراجع خارجي أخر .

٧-هناك عديد من الاعتبارات الواجب مراعاتها عند اعداد المراجع الاساسي لتقريره .

٨-حدد طبيعة العلاقة بين المراجع الخارجي والداخلي .

٩-حدد المقصود باصطلاح الخبير أو الأخصائي - ومتى يجوز للمراجع الاستعانة بعمله .

١٠-حدد الاعتبارات التي يتعين أخذها في الحسبان عند استخدام المراجع لعمل خبير .

١١-كيف يمكن للمراجع دراسة كفاءة وحياد الخبير - وماهي الاجراءات التى يتعين اتباعها في حالة وجود علاقة ارتباط بين الخبير والمنشأة محل المراجعة .

١٢-حدد الإجراءات التي يتعين مراعاتها للتخطيط لعملية المراجعة عند الأتصال بالخبير .

١٣-اذكر الإجراءات التى يجب على المراجع اتباعها عند تقييم عمل الخبير ومدى الاشارة الى نتائج عمله في تقرير المراجعة .

ب-علق على صحة أوخطأ العبارات التالية : -

١-يقصد بإصطلاح المراجع الأساسى هو المراجع الذى يقوم بمراجعة الشركات القابضة .

٢-هناك خطوات اساسية يتعين اتباعها عند استخدام المراجع الأساسي لعمل مراجع أخر .

٣-يختلف هدف المراجع الخارجي عن المراجع الدخلي .

٤-هناك عديد من الإجراءات التى يتعين على المراجع الخارجي اتباعها عند تقييم عمل المراجع الداخلي والاستفادة به .

٥-اشار المعيار العاشر الدولى للمراجعة إلا أن ممارسة وظيفة المراجعة الداخلية يجب أن تتم فى كل أو بعض من مجالات المراجعة .

٦-هناك عديد من الاعتبارات التى يجب التي يجب أخذها في الحسبان من جانب المراجع الخارجي عند تقييم مدى أمكانية استخدام عمل المراجع الداخلي .

الفصل

الخامس

دراسة و تقييم النظم المحاسبية

و الرقابة الداخلية المتعلقة بعملية المراجعة

مقدمـــــــة

يقع على عاتق إدارة المنشأة مسئولية إقامة والاحتفاظ بنظام محاسبى سليم مدعم بنظام رقابة داخلية يتناسب مع حجم وطبيعة النشاط مع التأكد من سلامة تطبيقها .

ويتعين على المراجع الخارجى دراسة هذا النظام المحاسبى بالإضافة إلى نظام الرقابة الداخلية المتعلقة به ، وبعد ذلك يتعين عليه تقييم التطبيق العملى لهما بهدف تحديد وحجم وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة واختبارات التحقق التى سيقوم بها والتى تعتمد بشكل جوهرى على مدى كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية .

يهتم هذا الفصل بشرح الإجراءات التى يتعين على المراجع اتباعها عند دراسة وتقييم النظم المحاسبية والرقابة الداخلية المتعلقة بها ، وفى سبيل المثال ذلك يتم دراسة طبيعة النظم المحاسبية والرقابة الداخلية ، مع تحديد أهداف الرقابة الداخلية ومحدداتها ، كما يتم تحديدإجراءات المراجعةواستعراض الدراسةوالتقييم المبدئىوإجراءات مدىالالتزام .

أولاً : النظم المحاسبية والرقابة الداخلية .

بوجه عام يعرف النظام المحاسبى بأنه سلسلة من الإجراءات التى تتبعها المنشأة بهدف الاحتفاظ بسجلات محاسبية والتى يتم بموجبها توجيه وتسجيل وتبويب عملياتها واعداد التقارير عنها .

أما نظام الرقابة الداخلية فيعرف بأنه عبارة عن الخطة التنظيمية والوسائل والإجراءات الموضوعة من قبل المنشأة للمساعدة فى تحقيق أهداف الأجراء نحو التأكد من سلامة وكفاءة تنفيذ أعمال المنشأة وتطبيق سياسات الإدارة والمحافظة على الأصول والممتلكات ومنع واكتشاف الغش والخطأ ،وكذلك التأكد من صحة واكتمال السجلات المحاسبية واعداد البيانات المالية السليمة فى الوقت المحدد لها ، ومن ثم يمتد نظام الرقابة الداخلية إلى أبعد من تلك الأمور المتعلقة مباشرة بوظائف النظام المحاسبى .

ولاشك أن وجود نظام محاسبى معزز برقابة داخلية فعاله يحقق مستوى مقبول من اطمئنان الإدارة إلى أن ممتلكات المنشأة غـ معرضة للأستخدام أو الصرف فى غـ الأغراض المصرح بها ،كما أنه يؤدى إلى أمكانية الاعتماد على السجلات المحاسبية فى اعداد البيانات المالية .

علىذلك فإن الرقابة الداخلية تشمل أنظمة الضبط الداخلى Internal Check والمراجعة الداخلية وجميع أنظمة الرقابة المالية وغـ المالية ، ولا تقتصر الرقابةالداخلية بمعناها الواسع

على الأمور المحاسبية والمالية والمحافظة على أصول المنشأت، وانما تمتد أيضاً إلى أبعد من ذلك بكثـ ، حيث قد تشمل الرقابة الداخلية نظاماً للرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية والرقابية Budgetary Control ونظاماً للتكاليف المعيارية Standards Costs ، كما تشمل أيضاً بعض وجوه النشاط الأخرى مثل دراسة الوقت والحركة Time and motion Study واستخدام وسائل الرقابة على جودة الانتاج Quality Control والأخـ ين يمثلان دراسات ذات طبيعة هندسية وانتاجية [1] .

وحيث أن الرقابة الداخلية بذلك المعنى أوسع بكثـ مما تتطلبه أغراض المراجعة ، حيث أن المراجع بتأهيله العلمي وخبرته العملية لاتمكنه من الحكم على بعض الأمور المرتبطة بدراسة الوقت والحركة أو تصميم وتقويم نظم تدريب الموظفين أو دراسة جودة الانتاج ، لذلك من الضرورى تحديد مسئولية المراجع عن تقويم دراسة نظام الرقابة الداخلية بدقة .

ثانياً : أهداف نظام الرقابة الداخلية

يشـ التعريف السابق للرقابة إلى أنه يتضمن أربعة عناصر هى (١) المحافظة على أصول المشروع ، (٢) التأكد من دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها ، (٣) تحقيق أكبر قدر من الكفاية الإنتاجية فى عمليات المشروع ، (٤) الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة ، ويتعين الاشارة إلى أن العنصرين الأولين أكثر ارتباطاً بعمل المراجع من العنصرين الأخيرين ، وقد استقر الرأى فى التنظيمات المهنية الدولية (الأمريكية أو الإنجليزية) إلى أن المراجع يعتبر مسئولاً عن تقويم ودراسة نظم الرقابة الداخلية المحاسبية ، وعدم مسئوليته عن تلك المرتبطة بتنظيم الرقابة الإدارية إلا فى أحوال محددة يكون لها تأثـ خلالها على السجلات المحاسبية وعلى درجة الاعتماد عليها .

ومن هنا عرفت نظم الرقابة الداخلية الإدارية والمحاسبية وحددت أهداف ومسئولية الإدارة والمراجع عنها على النحو التالى : -

---

[1] د. أمين السيد أحمد لطفى ، اساليب المراجعة للمحاسبين القانونيين ومراقبى الحسابات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٤ .

تشتمل الرقابة الداخلية الإدارية على الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات التى تختص بعمليات اصدار القرار ات التى تـؤدى الى اعتماد العمليات والترخيص بها من جانب الإدارة ، والترخيص بالعمليات هى وظيفة إدارية لها اتصال بمسئولية الإدارة عن تحقيق أهداف المنشأة وهى نقطة البداية لتقرير أنظمة الرقابة المحاسبية عن العمليات .

ويعتبر إنشاء نظام للرقابة الداخلية والمحافظة عليه هى من مسئوليات الإدارة الهامة ، ويتعين خضوعه للأشراف المستمر من جانب الإدارة للتأكد من أن تنفيذه يتناسب مع ما هو مقرر مع تعديله بما يتلاءم مع التغير فى الظروف المحيطة .

بينما تشتمل الرقابة الداخلية المحاسبية على الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات التى تتعلق بحماية الأموال ودقة السجلات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها .

ومن ثم فهى مصممة للحصول على تأكيد معقول (أو ليس مطلق ،حيث يتعين ألا تكون تكلفة الرقابة الداخلية أكبر من المنافع المستمدة منها) بما يأتى : -

أ- ان العمليات يتم تنفيذها طبقاً لتعليمات الإدارة وتصريحها .

ب-ان العمليات يتم تسجيلها بالقيمة الصحيحة وفى الحسابات المتعلقة وفى الفترة المحاسبية التى تمت فيها ، أى أن العمليات تم تسجيلها بما يضمن : -

- السماح بإعداد قوائم مالية مطابقة لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
- مسئولية التحاسب عن الأصول .

ج-ان التعامل مع أصول المنشأة والاتصال بها Access of assets يتم تطبيقها وفقاً لأعتماد وتصريح من الإدارة .

د- مطابقة سجلات الأصول المختلفة دورياً مع الأصول الفعلية الموجودة مع اتخاذ الإجراءات المناسبة بشأن أية فروق .

تتضمن إجراءات الرقابة الداخلية المصممة لتحقيق تلك الأهداف : -

- مراجعة دقة العمليات الحسابية فى السجلات .
- إجراء التسويات والمطابقات وحسابات المراقبة وموازين المراجعة .
- اعتماد المستندات وأحكام الرقابة عليها .
- المقارنة مع مصادر المعلومات الخارجية .

- مطابقة نتائج جرد النقدية والأوراق المالية والمخزون مع السجلات المحاسبية . وتحديد النتائج الفعلية مع تقديرات الموازنة .

ثالثاً : الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

بوجه عام يتسم نظام الرقابة الداخلية بعدة سمات وخصائص أساسية هي : -

١- وجود خطة تنظيمية تتمثل فى هيكل تنظيمي يحدد واجبات ومسئوليات الموظفين

يستخدم الهيكل التنظيمى لمنشأة ما كإطار لتوجيه ورقابة أنشطتها . والهيكل التنظيمى الفعال هو الذى يربط بين تفويض السلطات ونطاق المسئوليات . ويجب أن يصمم - كلما سمحت الظروف العملية - بحيث يمنع أى شخص من تجاوز الرقابة الداخلية كما يجب أن يفصل بوضوح بين اختصاصات الوظائف المختلفة المتداخلة التى يؤدى إدماجها معاً إلى تسهيل ارتكاب واخفاء الغش والخطأ ، والوظائف التى يجب عادة فصلها هى المتعلقة بعهدة أصول المنشأة وسلطة الاعتماد وتنفيذ المعاملات والتسجيل فى الدفاتر .

٢-وجود إشراف اداري ومتابعة للأداء بما فى ذلك المراجعة الداخلية

تعتبر الإدارة مسئولة عن تصميم وتطوير واستمرار فعالية نظام الرقابة الداخلية ، وفى سبيل قيامها بهذه المسئولية الإشرافية . عليها أن تتحقق دورياً من كفاءة نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن العناصر الهامة لهذا النظام تعمل بفعالية . ويمكن عند وجود قسم للمراجعة الداخلية فى المنشاة أن تعهد الإدارة لهذا القسم بجزء من وظائفها الإشرافية وخاصة فيما يتعلق بفحص نظام الرقابة الداخلية، وتمثل هذه الوظيفة بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية عنصراً منفصلاً من عناصر الرقابة الداخلية ينفذ بمعرفة موظفين مكلفين داخل المنشاة بهدف تحديد ما إذا كانت نواحى الرقابة الداخلية الاخرى مصممة ومنفذة كما يجب .

٣- إجراءات اعتماد وتسجيل العمليات والمحافظة على أصول المنشاة .

حيث تهدف إجراءات الرقابة المالية والمحاسبية الى المحافظة على أصول المنشأة وممتلكاتها سواء من الاستغلال غير المشروع أو سواء الاستعمال سواء بحسن نية أو بسوء نية ، وان المصروفات لا يتم انفاقها إلا بعد اعتماد الجهة الإدارية المختصة ،وأنها قد صرفت فى الوحدة المخصصة لها ، وأنه قد تم تسجيلها فى الدفاتر بطريقة صحيحة ، والتأكد من حصر إدراج

كافة الإيرادات ، وتحقيقاً لتلك الأهداف يتطلب الأمر تحقيق ما يطلق عليه بأنظمة الضبط الداخلي Internal Check مع تحديد نظام محاسبي سليم .

فمن ناحية نظام الضبط الداخلي (ويقصد به وجود نظام رقابة مستمر على العمليات اليومية) يعد جزء من النظام الروتيني للمنشأة والذي من شأنه أن يكمل عمل أي موظف ويبرهن على صحته عمل موظف أخر ، بحيث يؤدي كل من هذين الموظفين عمله مستقلاً عن الآخر وبدون تكرار بهدف منع أو سرعة اكتشاف في الغش أو الاخطاء .

ويتميز نظام الضبط الداخلي بتقسيم العمل بين الموظفين ، بحيث لا يتفرد موظف واحد بالقيام بعملية من أولها إلى نهايتها ، فعمل أي موظف يخضع لمراجعة أو تدخل موظف أخر لم يشترك في تأدية ذلك العمل ، على سبيل المثال أن الموظفين الذين من مهامهم المحافظة على النقدية أو البضاعة أو الأوراق المالية يجب عدم اشتراكهم في اعداد السجلات المحاسبية الخاصة بتلك الأصول .

كما يتعين الفصل بين واجبات القائمين بتنفيذ العملية وتسجيلها في حيازة الأصول التي تنشأ عن العملية ، حيث عادة ما يقوم موظفو إدارة المشتريات بتنفيذ عمليات الشراء بينما يقوم موظفو إدارة الحاسبات بتسجيل البضاعة المستلمة ، ويتولى موظفو المخازن حيازة البضاعة المستلمة .

ومن ناحية أخرى يتطلب الأمر وجود نظام محاسبي متكامل يعتمد على عدة اسس ابرزها: -

أ- وجود لوائح مطبوعة تحدد الإجراءات المحاسبية والمالية التي يجب على الجميع إتباعها ، حيث يوجد دليل يساعد في تطبيق السياسات المحاسبية وصحة تسجيل العمليات وسهولة تحضير القوائم المالية ، كما يوجد لائحة للحسابات تحدد الإجراءات التي يجب إتباعها في تسجيل وتلخيص البيانات المالية وعرضها في شكل تقارير أو قوائم مالية .

ب- يجب اعداد نماذج ومستندات مطبوعة لجميع العمليات الداخلية (مثال ذلك فواتير البيع وأوامر الشراء والاستفسارات وتقارير الاستلام ...) ، بحيث يكون مسلسله ويسجل صرفها للموظفين في سجلات خاصة مع الاحتفاظ بالدفاتر غير المستخدمة في مكان بعيد عن أيدي الموظفين .

ج- يجب أن يتم اعتماد جميع العمليات مع الموظفين المختصين .

د- يجب أن يحتوي النظام المحاسبي على نظام للرقابة من شأنه التأكد من صحة العمليات ، بحيث يكون الحساب الاجمالي للمدينين مثلاً بمثابة حساب مراقبة على دفتر استاذ المدينين .

رابعاً : قيود ومحددات نظام الرقابة الداخلية

لا توفر نظم الرقابة الداخلية ضماناً قاطعاً لتحقيق أهداف الإدارة نتيجة لبعض أوجه القصور والقيود والتى قد تلازم النظم المطبقة مثل : -

أ- أن تعريف الرقابة الداخلية المحاسبية يفيد الحصول على تأكيد معقول وليس مطلق بتحقيق الأهداف التى يتطلبها ذلك النظام ، حيث تتوقع الإدارة أن يكون النظام مجدياً أقتصادياً ، بمعنى الا تكون تكلفته غير متناسبة مع الخسائر المتوقعة نتيجة الغش أو الأخطاء . ورغماً أن علاقة التكلفة بالمنفعة هى المقياس الاساسى الذى يجب أن يؤخذ فى الأعتبارعند تصميم نظام للرقابة الداخلية الا أن قياس التكاليف والمنافع بدقة قد لا يكون مستطاعاً ، ومن ثم فإن تقييم تلك العلاقة يخضع للتقدير من جانب الإدارة .

ب- عند تنفيذ معظم الإجراءات الرقابية هناك احتمالات لحدوث أخطاء بشرية تنشأ من أسباب عديدة مثل سوء فهم التعليمات ، وأخطاء التقدير والاهمال الشخصى أو الشرود الذهنى وعدم الانتباه .

ج-أن معظم نظم الرقابة عادة ما توجه إلى أنوع العمليات العادية المتوقعة دون العمليات غير العادية . فلا شك أن التقييم المالى لنظم الرقابة على الفترات الممثلة يخضع لمخاطر مؤداها أن اجراءاتها قد لا تكون كافية نتيجة لتغير الظروف ، ومن ثم تكون اجراءات الرقابة غير ملائمة لتغير الظروف وبالتالى لا يتم الالتزام بها .

د-ان الإجراءات الرقابية التى تعتمد فاعليتها على تقسيم الواجبات يمكن التغلب عليها عن طريق التواطؤ بين أفراد وأطراف داخل المنشأة أو خارجها ، وبالتالى فإن الاجراءات التى تكفل تنفيذ العمليات وتسجيلها طبقاً لتعليمات الإدارة قد لا تكون فعالة نتيجة للغش والتواطؤ المقصود ، حيث يمكن مخالفة إجراءات الرقابة عن طريق المسئول عن تطبيقها .

هـ - ان نجاح أى نظام يعتمد على كفاءة وامانة الأفراد القائمين على تنفيذه ، لذا يعتبر التأهيل العلمى لهؤلاء الأفراد وطريقة اختيارهم وتدريبهم وصفاتهم الشخصية من السمات الاساسية فى تصميم وتطبيق أى نظام للرقابة الداخلية .

و- ان الإجراءات التى تكفل تنفيذ وتسجيل العمليات طبقاً للتعليمات المقررة قد لا تكون فعالة لأكتشاف الغش والأخطاء الذى يتم عن طريق الإدارة ذاتها ، لاسيما العمليات والتقديرات والأحكام الشخصية المرتبطة باعداد القوائم المالية .

خامساً : إجراءات المراجعة لنظم الرقابة الداخلية

ينص المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى الصادر عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين على أنه " يجب أن يتم القيام بدراسة كافية وتقويم نظام الرقابة الداخلية الحالى كأساس للأعتماد عليه ولتحديد مدى الاختبارات الناجمة عن ذلك والتى ستقتصر عليها إجراءات المراجعة .

فعادة ما يعتمد المراجع عند إبداء رأيه فى عدالة القوائم المالية على نوعين من الإجراءات هما : -

١-فاعلية نظام الرقابة الداخلية فى منع الاخطاء الجوهرية فى العملية المحاسبية المستخدمة فى اعداد القوائم المالية .

٢-أختبارات تحقيق العمليات والارصدة لتحقيق المبالغ الواردة فى القوائم المالية .

وعندما تكون الرقابة الداخلية المحاسبية قوية فإن المراجع يعتمد بدرجة أقل على اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة ، والعكس صحيح ، من هنا فإن دراسة المراجع لنظم الرقابة الداخلية وتقويمها يعتبر من العوامل الأساسية لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة لتحقيق العمليات الضرورية لتحقيق بنود القوائم المالية .

وتتضمن دراسة نظام الرقابة الداخلية مرحلتين هما : -

أ- معرفة وفهم الإجراءات والطرق الموضوعة وهى ما يطلق عليها بمرحلة دراسة النظام Review of the System .

ب-التأكد بدرجة معقولة من أن الإجراءات الرقابية يتم استخدامها فعلاً وتنفيذها كما هى مقررة .ويطلق على تلك المرحلةباختبار مدى تنفيذأنظمة الرقابة الداخلية Compliance tests .

وترتبط هاتين المرحلتين ببعضهما بشكل وثيق ، وينتج عن القيام بهما أمكانية تقويم المراجع للإجراءات الرقابية الموضوعة ومدى تنفيذها .

بصفةعامة تتكون إجراءات المراجعةعموماً طبقاً لمعيار المراجعة الدولىرقم (٦) مما يأتى : -

١-يحتاج المراجع عند تكوينه لرأيه عن القوائم المالية إلى قدر معقول من الاطمئنان الى أن كافة المعاملات قد تم قيدها فى السجلات المحاسبية دون استبعاد أى منها ، وقد تساهم

إجراءات الرقابة الداخلية فى توف . هذا الاطمئنان الذى يسعى اليه المراجع حتى ولو كانت مبسطة وغير معقدة ، وهدف المراجع من دراسة وتقييم الرقابة الداخلية هو تحديد مدى الثقةفيها والاعتمادعليها لتحديدطبيعة وتوقيت ومدى اختبارات التحقق التى سيقوم بها

٢- يدرس المراجع النظام المحاسبى لتحديد النقاط التى يمكن أن يحدث فيها الغش أو الخطأ عند معالجة العمليات محاسبياً وكذا تداول الأصول ، وعندما يطمئن المراجع إلى نظام الرقابة الداخلية ، يجب عليه أولاً أن يتأكد من أن اجراءتها تطبق بمعرفة المنشأة بالفاعلية التى تخدم أغراضه .

٣- تصمم اختبارات مدى الالتزام بهدف توفير درجة مناسبة وليست مطلقة من الاطمئنان الى أن نظام الرقابة الداخلية يعمل كما يجب ، وتتضمن تلك الاختبارات إجراءات فحص المستندات المؤيدة للعمليات للتأكد من سلامة تنفيذ الرقابة ،كما تتضمن أيضاً الملاحظة والاستفسار عن أوجه الرقابة التى تتعلق بمعلومات لا تفصح عنها المستندات (على سبيل المثال تحديد من يقوم بأداء الوظيفة فعلاً وليس من المسئول عن القيام بها) .

٤- تصمم اجراءات التحقق للحصول على دليل اكتمال وسلامة وصحة البيانات المستخرجة من النظام المحاسبى ،وتتضمن هذه الاجراءات اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة وكذلك لميل النسب والاتجاهات الهامة بما فى ذلك نتائج فحص التقلبات والبنود غير العادية .

٥- بينما تختلف اختبارات مدى الالتزام عن اختبارات التحقق من ناحية أهدافها يتضح أن كلا منهما يساهم فى أهداف الأخرى ، فا لأخطاء المكتشفة أثناء إجراء اختبارات التحقق قد تؤدى إلى عدول المراجع عن تقييمه السابق بكفاية نظام الرقابة لتحقيق أهدافه .

سادساً : دراسة نظام الرقابة الداخلية والتقييم المبدئى لها

تهدف تلك المرحلة إلى الحصول على معلومات عن المنشأة وعن الإجراءات الرقابية الموضوعة وذلك عن طريق إجراء مناقشات مع مستوى مناسب من موظفى المنشأة ، وبالرجوع إلى الوثائق المختلفة ، مثال ذلك اللوائح المحاسبية والمالية والخرائط التنظيمية وتوصيف الوظائف وخرائط التدفق وأوراق العمل وبرامج المراجعة الخاصة بالمراجعين الداخليين مع

دراسة تتابع الإجراءات المستخدمة فى معالجة أنواع العمليات الرئيسية (مثال ذلك المشتريات والمبيعات والمقبوضات والمدفوعات النقدية والأجور .

ولتسهيل عملية جمع المعلومات يلجأ المراجعين للأعتماد على :-

(١) قائمة استقصاء Questionair (وهى تتكون من عدد من الاسئلة المرتبطة بالاجراءات الرقابية التى يجب أن تكون موجودة عادة لمنع حدوث الأخطاء والغش لكل نوع من العمليات ، وتصاغ الاسئلة بحيث تكون الاجابة عليها بكلمة نعم (حيث تدل على وجود الاجراء الرقابى المطلوب) وبكلمة لا (حيث تدل على نقاط ضعف فى نظام الرقابة) .

(٢) وقد يتم الاعتماد على خريطة التدفق باعتبارها تمثل رسم بيانى يمثل بالرموز النظام المستخدم أو مجموعة من الاجراءات مع بيان كل إجراء من تلك الإجراءات بالتتابع .

(٣) وقد يقوم المراجعون بأخذ مذكرات مكتوبة Written Narrative عن النظام ، حيث يحصلون على وصف تفصيلى مكتوب بالاجراءات الرقابية المتخذة لكل نوع رئيسى من العمليات ، وبعد إعداد الوصف المكتوب يقوم المراجع بتلخيص كل جزء رئيسى من اجزاء النظام بأنه قوى أو ضعيف أو كافى .

وبعد استكمال دراسة النظام الرقابى يقوم المراجع بتقويم مبدئى للنظام بافتراض أن الاجراءات الرقابية يتم تنفيذها كما هى موضوعة ، وفيما يلى الخطوات الاساسية للدراسة والتقييم المبدئى حسب معيار المراجعة الدولى :-

١-يجب على المراجع ان يدرس النظام المحاسبى ونواحى الرقابه المتعلقه بة للوقوف على تسلسل العمليات واجراءات الرقابه المحددة وذلك ليتمكن من التقييم المبدئى وتحديد تلك النواحى ذات الكفاءة والفاعلية التى يمكن الاعتماد عليها عند قيامه بالمراجعه .

٢- يتم فحص الرقابه الداخلية عن طريق الاستفسار ومناقشة الاشخاص على مختلف المستويات داخل المنشأة بالاضافه الى الرجوع الى بعض المستندات مثل دليل الاجراءات وتوصيف الوظائف وخرائط التدفق للتعرف على نواحى الرقابه التى حدد المراجع أهميتها بالنسبه لمراجعتة ، وفى مراجعات السنوات التالية يكون لدى المراجع إلمام بالرقابة الداخلية من فحصه السابق الا انه يحتاج بأستمرار الى تعديل وتجديد معلوماتة عنها كل عام .

٣- قد يكون من المفيد تتبع بعض العمليات من خلال النظام المحاسبى وذلك للمساعدة فى تفهم النظام ونواحى الرقابه المتعلقة بة . وعندما تكون هذة العمليات المختارة ممثلة لنوعية العمليات التى يتناولها النظام عادة يعتبر هذا الاجراء جزءاً من اجراءات مدى الالتزام .

٤- يجب على المراجع ان يستفسر عما اذا كانت عناصر الرقابة قد استخدمت طوال فترة المراجعة . واذا طبقت عناصر رقابة مختلفه فى اوقات مختلفه خلال الفترة يجب على المراجع دراسة كل منها على حدة . ويستدعى اى خلل فى عناصر الرقابة الداخلية خلال جزء معين من فترة المراجعه ، حيث يقوم بفحص ودراسة مستقله لطبيعه وتوقيت ومدى اجراءات المراجعه الواجبه التطبيق على العمليات الخاصه بذلك الجزء .

٥- وقد تستخدم عدة اساليب لتسجيل المعلومات المتعلقه بنظام الرقابة الداخلية ،وإن اختيار اسلوب منها امر متروك لتقدير المراجع ،والاساليب المستخدمه (منفصله او مجتمعه) تتمثل عادة فى وصف الخطوات ، وفى قوائم الاستقصاء ، وخرائط التدفق ، ويتوقف مدى تسجيل المراجع لبيانات عن نظام الرقابة الداخلية على درجه اعتمادة على هذة الرقابة .

٦- يجب ان يبنى تقييم المراجع المبدئى للرقابة الداخلية على افتراض ان هذة الرقابة تطبق كماهو مخطط وانها تعمل بفاعلية خلال الفترة موضوع الفحص . والهدف من التقييم المبدئى هو تحديد نواحى الرقابه التى ينوى المراجع الاعتماد عليها واختبار مدى الالتزام بها .

٧- قد يقرر المراجع عدم الاعتماد على بعض عناصر معينة للرقابة الداخلية لأسباب منها على سبيل المثال : -

أ- القصور فى تصميمها أصلا ومايترتب علية من عدم الاطمئنان الى دقة اكتمال البيانات المستخرجه من النظام المحاسبى .

ب- المجهود اللازم لأجراء اختبارات وفحص هذة العناصر قد يتجاوز الوفر فى الوقت الذى يمكن تحقيقة بالاعتماد عليها .

سابعاً: أختبارات مدى الالتزام بتنفيذ نطاق الرقابة

الغرض من اختبارات الالتزام هو التأكد بطريقة معقوله ان تلك الاجراءات تستخدم فعلاً كما هى موضوعة ، وتتعلق تلك الاختبارات بثلاثه اسئلة هى هل تم تنفيذ الاجراءات الرقابية ؟ ، وكيف تم تنفيذها ؟ ، ومن قام بتنفيذها ؟ .

وعادة مايتم اجراء ذلك عن طريق عدة وسائل أهمها الاستفسار عن الموظفين عن كيفية ادائهم لعملهم ، او ملاحظة الموظفين اثناء قيامهم بعملهم ، او الفحص المستندى كدليل على قيام العاملين بعملهم.

عموماً فيمايلى الاعتبارات الاساسية التى يجب اتباعها عند قيام المراجعين بأجراءات مدى الالتزام .

١- يقوم المراجع باختبارات مدى الالتزام للتأكد من ان نظام الرقابة الداخلية - الذى يحوز ثقتة - يطبق كما هو مخطط لة . وانه يعمل بفاعلية خلال الفترة موضوع المراجعه ،ولاتعنى هذه الفاعليه عدم حدوث بعض التجاوزات فى التطبيق .

٢- وقد يحدث التجاوز لأسباب ، منها التغيير فى شاغلى الوظائف القيادية ، والتقلبات الموسمية الكبيرة فى حجم العمليات ، والاخطاء البشرية ويجب على المراجع ان يقوم بأستفسارات معينه عن هذة الامور وخاصه مايتعلق بتوقيت تغيير شاغلى الوظائف الرقابيه الهامه، وعليه التأكد بعد ذلك من ان اجراءات فحص مدى الالتزام قد غطت تلك الفترة التى تمت فيها التغييرات او التقلبات .

٣- وفى ضوء نتائج اختبارات مدى الالتزام التى يقوم بها المراجع عليه ان يقيم ما اذا كانت الرقابه كافيه لتحقيق اهدافه - وتتوقف درجه اعتماد المراجع على النظام على مدى تأكدة من فاعليتة .

٤- أذا قرر المراجع بناء على نتائج اختبارات مدى الالتزام انه ليس من الصواب الاعتماد على جانب من جوانب الرقابه الداخليه كما كان متوقعا ، فعليه التأكد من امكانية وجود جانب أخر من جوانب الرقابه يمكنه الاعتماد عليه . ويمكن كأجراء بديل تعديل طبيعه وتوقيت ومدى اجراءات التحقق .

٥- ان اختبارات مدى الالتزام تطبق عادة على عينات مختارة وممثله للعمليات التى تمت خلال فترة المراجعه كلها . وعندما يقرر المراجع الاختبار لفترة أقصر فعليه ان يحدد ماهو ضرورى لتوفير الضمان المعقول للاعتماد على السجلات المحاسبية عن الفترة كلها .

ان حكم المراجع الشخصى على طبيعه وتوقيت ومدى اجراءات الالتزام او أجراءات المراجعه المكثفه الواجب تطبيقها على العمليات الواقعه خلال الفتره المتبقيه يتأثر بالعوامل التالية على سبيل المثال :-

أ- نتائج الاختبارات التى تمت .

ب- الردود على الاستفسارات حول ما اذا كان نظام الرقابه الداخليه مازال يعمل بنفس الاسلوب الذى كان عليه عند دراسته وتقييمه .

جـ- طول الفترة المتبقيه .
د- طبيعه وحجم العمليات او الارصدة المتعلقة بها .
هـ- تقييم المراجع للظروف المحيطه بالرقابه الداخليه وخاصه عنصر الرقابه الاشرافيه .
و- أجراءات المراجعه المكثفه التي ينوى المراجع القيام بها بغض النظر عن كفايه الرقابه الداخليه .

ثامناً : تقويم نظام الرقابه الداخليه

الغرض من تقويم نظام الرقابه الداخليه هو اكتشاف اى نقاط ضعف فعليه في النظام وتحديد اثرها على بقيه عملية المراجعه ، اى تحديد اثر ذلك على اختبارات تحقيق العمليات والارصدة Substantive Tests حيث تتأثر طبيعه تلك الأختبارات وتوقيتها ومداها .

ويتطلب تقويم انظمه الرقابه الداخليه المحاسبيه الاخذ فى الاعتبار مايلى :-

١- بحث انواع الغش والاخطاء المحتمل حدوثها .
٢- تحديد الاجراءات الرقابيه التي يمكن ان تمنع او تكتشف مثل تلك الانواع من الغش والاخطاء .
٣-تحديد ما اذا كانت تلك الاجراءات الرقابيه الضرورية موجودة ام لا ، وما اذا كانت تلك الاجراءات يتم تنفيذها بطريقه مرضيه ام لا.
٤- تقويم اى نقاط ضعف (او اى انواع محتمله عن الاخطاء أو الغش) لاتعطيها الاجراءات الرقابيه الموجودة ، لأغراض تحديد اثارها على طبيعه وتوقيت مدى اجراءات المراجعه التي سيتم استخدامها ولتحديد الاقتراحات التى سيتم تقديمها الى العميل بغرض تحسين نظام الرقابه الداخليه المستخدم وتلافى العيوب الموجودة فيه .

وعادة مايتم تطبيق الخطوتين الاوليتين عن طريق قوائم الاستقصاء ودراسه لوائح أدراة المنشأة فضلاً عن اى وسائل أخرى ، اما الخطوة الثالثه فيتم تطبيقها عن طريق دراسه نظام الرقابه الداخليه واختبارات مدى تنفيذة والالتزام به ، اما الخطوة الرابعه فتتطلب من المراجع ممارسه حكمه المهنى والشخصى فى تقويم المعلومات التى تم الحصول عليها .

وكنتيجه لدراسة المراجع وتقييمه للرقابه الداخليه وكنتيجه لأجراءات المراجعه الاخرى يصبح المراجع على علم بنقاط الضعف فى الرقابه الداخليه ،ولمصلحه العميل ، يجب على المراجع ان يحيط الادارة علما فى الوقت المناسب بنقاط الضعف الهامه التى اكتشفها . وعادة ماتبلغ نقاط الضعف التى اكتشفها كنتيجه لمراجعتة . وعلية ان يشـ ايضا الى ان عمل المراجع واختباراتة لم تصمم اصلا لتحديد درجه كفايه نظام الرقابه الداخلية للاغراض الادارية .

تاسعاً : اسئلة ومشاكل

(أ) اسئلة للمنشاقشة : -

١-حدد العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وبين اختبارات التحقق الأساسية التى يقوم بها المراجع الحيادى ؟

٢-ماهو الهدف الرئيسى من نظام الرقابة الداخلية ، وما هو الفرق بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية ؟

٣-ماهى خصائص نظام الرقابة الداخلية الفعال والجيد ؟

٤-ماهى العلاقة بين فريق المراجعة الداخلية وبين نظام الرقابة الداخلية ؟

٥-ما العلاقة بين اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية وبين الاختبارات الأساسية ؟

٦-حدد أهداف المحاسب القانونى عند فحص الرقابة الداخلية عند إبداء رأيه عن القوائم المالية ، وناقش المزايا التى تعود عليه عند فحص ذلك النظام فى ظل استخدام كل من الاستقصاءات وخريطة التدفق ؟

٧-حد تعريف النظم المحاسبية والرقابة الداخلية والعلاقة بينهما ؟

٨- هناك أربع أهداف رئيسية من وراء الأحتفاظ بنظام رقابة داخلية ؟

٩-أشرح الخصائص الأساسية للرقابة الداخلية ؟

١٠-حدد تعريف نظام الضبط الداخلى وأهميته بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية ؟

١١-هناك عدة أسس يقوم عليها النظام المحاسبى المتكامل ؟

١٢-حدد جوانب القيود والحدود المرتبطة بنظم الرقابة الداخلية ؟

١٣-تتضمن دراسة نظام الرقابة الداخلية قيام المراجع بإجراء مرحلتين أساسيتين-اشرح ؟

١٤-أشرح خطوات المراجعة المتبعة لدراسة وتقييم نظم الرقابة طبقاً لمعيار المراجعة الدولى السادس ؟

١٥-حدد الخطوات الأساسية لدراسة المراجع وتقييمه المبدئى لنظام الرقابة الداخلية ؟

١٦-اشرح خطوات المراجعة المرتبطة بأداء أختبارات الالتزام ؟

(ب) علق على صحة أو خطأ العبارات التالية :-

١- يقع على عاتق إدارة المنشأة دون المراجع مسئولية أقامة نظام محاسبى سليم مدعم بنظام رقابة داخلية

٢-ليس من الأهمية دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من قبل المراجع

٣-يعتبر مفهوم الرقابة الداخلية أوسع بكثير مما تتطلبه أغراض المراجعة

٤- يتعين ألا تكون تكلفة أقامة نظام الرقابة الداخلية أكبر من المنافع المستمدة منها .

٥-تتضمن إجراءات الرقابة الداخلية عديد من الخطوات المصممة لتحقيق الأهداف المرجوه منها .

٦-هناك عدة خصائص وسمات أساسية لنظام الرقابة الداخلية .

٧-لا توفر نظم الرقابة الداخلية ضماناً قاطعاً لتحقيق أهداف الرقابة نتيجة لبعض أوجه القصور والقيود الملازمة لتلك النظم المطبقة .

٨- أن معظم انظمة الرقابة توجه إلى نوع العمليات العادية المتوقعة دون العمليات غير العادية .

٩-يعتمد المراجع عند أداء رأيه فى القوائم المالية على نوعين من الإجراءات .

١٠-تتضمن دراسة نظام الرقابة الداخلية مرحلتين أساسيتين .

١١-هناك عديد من الإجراءات التى يتبعها المراجع لتقييم نظم الرقابة الداخلية .

١٢-عادة ما يلجأ المراجعون الى عدة وسائل لدراسة نظم الرقابة الداخلية .

١٣-قد تكون هناك اسباب لعدم أعتماد المراجع على بعض عناصر معينة لنظام الرقابة الداخلية .

١٤-هناك عدة أعتبارات يتعين على المراجعين اتباعها عند اجراء أختبارات الالتزام .

١٥-يتطلب تقييم انظمة الرقابة الداخلية الأخذ فى الحسبان عديد من الاعتبارات .

الفصل السادس

الرقابة على مستوى أداء أعمال المراجعة

مقدمـــــــة

بغض النظر عن ميول المراجعين الذاتية في التصرف بمستويات رفيعة تساهم في تنمية السمعة الطيبة لهم كمراجعين مهنيين ، ونتيجة للاتجاه المتزايدنحو مقاضاة المراجعين وانتشار الدعاوى المدنية والجنائية والإنذارات القضائية، فضلا عن الإجراءات التأديبية المفروضة عليهم، فضلا عن الزيادة المضطرة في إفلاس الشركات (حيث قد يتم اللجوء للقضاء لمقاضاة المراجع الذى أبدى رأيه عن القوائم المالية للشركة التي أفلست بغرض المطالبة بتعويضات الأضرار التي لحقت بهم) وحيث تم الإشارة الى ذلك بعدم قدرة المراجعين على ضبط أنفسهم بأسلوب يتمشى مع دليل ومعايير أداب وسلوك المهنة ،فإن كافة ذلك قد أدى الى صدور ووضع قواعد تدعوالى ضبط أمور المهنة ذاتيا وأهمية تأديب المخالفين لقواعد آداب وسلوك المهنة ،ومن ثم حث مكاتب المحاسبة القانونية على ضبط وتحسين إدارتهم بشكل أكثر فاعلية،الأمر الذى حدا بالمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين الى إصدار مجموعة من معايير أداء وسلوك مكاتب المراجعة بالإضافة الى إجراءات للرقابة على حدود عمل وأداء تلك المكاتب عن طريق مكاتب مراجعة أخرى **Peer Review** .

وقد أنشأ المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين قسما جديداً يتكون عضويته من مكاتب المحاسبة بهدف تقوية سلطاته الرقابية على تلك المكاتب ويتكون هذا القسم من جزئين فرعيين(أولهما) يتكون من المكاتب التي يخضع عملائها لاختصاص هيئة تداول الأوراق المالية أي الشركات التي تعرض أسهمها للبيع الى الجمهور أو المدرجة في جدول أسعار البورصات ،(ثانيهما) المكاتب التي يتكون عملائهامن الشركات الخاصة (أي الشركات التي لاتعرض أسهمها للتداول في البورصة) .

وقد تم وضع نظام يهدف الى مراقبة وتقويم نشاط تلك المكاتب بهدف أن تقوم المهنة بمراقبة نفسها بنفسها،حيث تم وضع عدة شروط ومتطلبات لانضمام مكاتب المحاسبة للعضوية بذلك القسم :-

١- برنامج الزامي من التعليم المهني المستمر لمدة ٤٠ ساعة في السنة لجميع الشركاء ولجميع موظفي المكتب الفنيين .

٢- مراجعة أو دراسة إلزامية يقوم بها مكتب آخر يطلق عليها اسم مراجعةالقرين Peer Review أي دراسة يقوم بها مكتب نظير مماثل تهدف الي الرقابة على نوعية وجودة أداء المكتب Quality Control كل ثلاثة سنوات،لمعرفة ما إذا كان المكتب يحتفظ بأنظمة ملائمة لرقابة الجودة ويقوم بتطبيقها أم لا.

٣- أقصى مدة يمكن أن يعهد فيها لأحد الشركاء الأشراف على إحدى عمليات المراجعة التي تخضع لاختصاص هيئة تداول الأوراق المالية هي خمسة سنوات .

٤- الاحتفاظ بحد أدنى من تأمين المسئولية أمام الغير .

٥- عمل تقارير لمجلس الإدارة أو الي لجنة المراجعة بنقاط الاختلاف مع الإدارة التي كانت ستؤدي الي تحفظ في تقرير المراجع لولا حسم تلك الاختلافات والتوصل الي حل بشأنها .

٦- إيداع معلومات سنوية من حق الجمهور الإطلاع عليها عن حجم المكتب ومكان وجوده، وأتعابه وعدد العملاء والي غير ذلك من المعلومات .

فرضت الشروط السابقة على مكاتب المحاسبة التي لديها عملاء وتخضع لاختصاص هيئة تداول الأوراق المالية وذلك بهدف تحسين أداء تلك المكاتب وتقوية علاقتها بالهيئة ، كما توجد أحكام متماثلة مع الجزء الخاص بالمكاتب التي لديها عملاء من الشركات الخاصة حيث يتركز الهدف في تحسين الخدمات المقدمة الي العملاء .وتعتمد تلك الأحكام على ما يتعلق برقابة الجودة والتعليم المستمر .

فمن مسئولية كل مكتب مراجعة قانوني وجود سياسات وإجراءات ملائمة تهدف الي التأكد من التزامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها عند أدائه لخدماته ، فتلك السياسات والإجراءات الخاصة برقابة الجودة تؤثر على أداء مكتب المراجعة لأية عملية مراجعة فردية وكذلك تؤثر على أدائه في مجموعة .

بوجه عام يمكن القول بأن مكاتب المحاسبة -العضوة بالمجمع- تخضع بنوعيها لدراسة إلزامية عن نوعية وجودة أدائها كل ثلاثة سنوات يطلق عليها مراجعة القرين أو

النظير Peer Review أو ما تعرف بقيام مكتب محاسب قانوني بمراجعة أعمال مكتب مراجع قانوني آخر بهدف التأكد من أن مكاتب المراجعة ملتزمة بمعايير الرقابة على الجودة التي أصدرتها لجنة معايير الرقابة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

وقد توقع عقوبات على المكاتب الغير ملتزمة بمعايير الرقابة على جودة الاداء،والتي تتضمن ما يلي :-(١)غرامات مالية ،(٢) إيقاف العضوية لمدة معينة أو الفصل منها ، (٣) توجيه اللوم أو الإنذار ، (٤) الالتزام ببرامج إضافية للتعليم المستمر ،(٥)اتخاذ إجراءات تصحيحية حسب ما تفرضها الظروف .

وقد أصدرت لجنة منبثقة من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إيضاح عن معايير الرقابة على الجودة Statement on Quality Control Standards ،حدد ذلك الإيضاح تسعة عناصر أساسية يجب على كل مكتب محاسب أو مراجعة أخذها في الاعتبار عند تصميم نظام لرقابة جودة الأداء هي :-(١) الاستقلال ،(٢) تخصيص موظفي المكتب على مهام المراجعة ،(٣)الاستشارة والاسترشاد برأى الآخرين ،(٤) الأشراف ،(٥)التعيين والتوظيف ،(٦) تطوير القدرات المهنية ،(٧) الترقى ،(٨) قبول عملاء جدد والاحتفاظ بالعملاء القدامى ،(٩) الفحص الدورى لبرامج الرقابة على الأداء .

وتعتبر تلك العناصر التسعة للرقابة على جودة الأداء متداخلة ومتبادلة التأثير ،فعلى سبيل المثال فان سياسة التعيين والتوظيف تؤثر على جودة تخصيص العاملين على مهام المراجعة. كما آن كفاءة تعيين الأفراد تؤثر على ممارسة المكتب للاسترشاد برأى الآخرين والأشراف .

وتختلف سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة حسب حجم المكتب وهيكله التنظيمى وطبيعة نوع ومهام المراجعة والخدمات الآخرى المقدمة للعملاء .

ونتيجة لأهمية الرقابة على مستوى جودة أداء أعمال المراجعة، فقد أصدر المعيار الدولي للمراجعة رقم(٧)والذى استهدف مايلى :-

(أ) توضيح الإجراءات الواجب على المراجع إتباعها للالتزام بهذا المبدأ الأساسي فيما يتعلق بالأعمال الموكلة الى المساعدين في عملية مراجعة معينة .

(ب) توضيح السياسات والإجراءات الواجبة الإتباع من مكتب مراجعة لتوفير الاطمئنان المناسب لمستوى أداء جيد لأعمال المراجعة عامة .

وتصمم إجراءات الرقابة الواجبة الإتباع بالنسبة لعملية مراجعة معينة في ضوء ضوابط الرقابة العامة على مستوى الأداء المطبق في مكتب المراجعة .

وتحقيقا لأهداف ذلك الفصل فسوف يتم تخطيطه بحيث يتضمن تحديد معايير الرقابة على الجودة التسعة الصادرة عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، ثم يتم تناول دراسة كيفية الرقابة على عملية المراجعة .

١/٦ مكونات معايير الرقابة على الجودة

فيما يلي عرض موجز لكافة العناصر التسعة للرقابة على جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعه القانونيه.

(١) الاستقلال Independence

يهدف شمول مفهوم الاستقلال ضمن معايير الرقابة على جودة أداء المكاتب المحاسبة بإلزامها بوضع سياسات وإجراءات لتنفيذ قاعدة الاستقلال الواردة في دليل آداب وسلوك المهنة .

وتتمثل السياسات والإجراءات التي تكفل تنفيذ معيار الاستقلال مل يلي :-

أ- التزام كافة الأفراد الفنيين بمكتب المراجعة بالالتزام بقواعد وأحكام الاستقلال الواردة في معايير المراجعة المتعارف عليها ودليل آداب وسلوك المهنة .

ب-الرقابة على التزام مكتب المحاسبة والمراجعة بسياسات وإجراءات الاستقلال .

ج-التأكيد على استقلال مكاتب المحاسبة والمراجعة في أداء مهمة المراجعة من حيث الشكل والمظهر .

ومن أمثلة الرقابة على ذلك المعيار توزيع قائمة على جميع العاملين الفنيين في المكتب بأسماء عملاء المراجعة ،ويطلب من العاملين التوقيع بأنه ليس لأحد منهم مصلحة مالية أو أن أحد من أقاربهم يشغل وظيفة مهمة بالشركات عملاء المراجعة .

(٢) تخصيص موظفي مكتب على مهام المراجعة Assignment

يهدف ذلك المعيار الى التأكد من توافر الخبره والكفاءه الفنيه والمعرفة لدى الموظفين الفنيين في أداء مهام المراجعة المختلفة .

وتتمثل السياسات والإجراءات المرتبطة بتحقيق ذلك المعيار :-

أ- تحديد احتياجات كل مهمة مراجعة من العاملين الفنيين .

ب-تحديد المسئول عن توزيع الوظائف اللازمة لتأدية كل مهمة مراجعة .

ج-تخطيط احتياجات مكتب المراجعة عن الموظفين الفنيين .

د- جدولة الأعمال واعداد موازنة الوقت لتحديد احتياجات كل مهمة مراجعة من الموظفين الفنيين .

(٣) الاستشارة والاسترشادبرأى الآخرين Consulting

حيث يهدف هذا المعيار الى ضرورة الاسترشاد برأى الآخرين ذوى الخبرة سواء داخل المكتب نفسه أوخارجه فى حل مشاكل المحاسبة التى تظهر أثناء عملية المراجعة والتى تتطلب نوعا من المشورة الفنية المتخصصة .

وتتمثل أهم السياسات والإجراءات المرتبطة فى هذا الشان :-

أ- ا- استشارة المختصين وذوى الخبرة والمعرفة الكافية للبت فى تلك القضايا (سواء من خبرة الزملاء فى المكتب ذاته أوالخبراء خارجه)

ب-إعداد قائمة بالموضوعات التى يتطلب خلالها استشارة خبرة خاصة أو مشورة فنية .

ج-توفير مكتبة فنية متخصصة لموظفى مكتب المحاسبة والمراجعة .

٤- الإشراف Supervision

يتمثل غرض هذا المعيار فى أهمية خضوع كافة أعمال مكتب المراجعة للإشراف الجيد على كافة مستوياته لضمان الوفاء بمعايير جودة أداء المكتب .

وتتمثل أبرز السياسات والإجراءات المرتبطة بهذا الصدد :-

أ- تخطيط كل مهمة مراجعةمن حيث تخصيص العاملين الفنيين على مهمة المراجعة أو الحصول على المعلومات الهامة عن العميل بالإضافة لاعداد الاستراتيجية العامة لآداء مهمة المراجعة .

ب- فحص كافة أوراق عمل المراجعة والتقارير والجداول والنماذج والاستقصاءات ،على سبيل المثال دراسة أوراق المراجعة وفحصها بواسطة متخصصين(قسم خاص أو شريك) لم يكونوا مسئولين عن عملية المراجعة .

٥-التوظيف والتعيين Hiring

يهدف هذا المعيار الى ايجاد سياسات محددة فى تعيين الموظفين الجدد وضمان توافر الكفاءة في الموظفين الجدد لضمان تحقيق حد أدنى لمستوى الجودة أو الخبرة سواء فى الموظفين المتقدمين لشغل وظائف فى المستويات العليا أو الدنيا .

وتتمثل السياسات والإجراءات المرتبطة بتحقيق ذلك المعيار ما يلى :-

أ- اشتراط حد أدنى من المؤهلات العلمية بتقدير معين فى المساعدين حديثى التخرج.

ب-اشتراط عدد معين من سنوات الخبرة للوظائف الفنية المتقدمة بالمكتب مع وجود خلفية ملائمة لشغل المتقدمين للوظائف بالمكتب .

ج- الاحتفاظ ببرامج للتعيين تضمن تحديد وتقييم الموظفين المرتقبين عند كل مستوى مهنى .

(٦) تطوير القدرات المهنية Development

يهدف هذا المعيار الى توفير المعرفة اللازمة للموظفين وتطوير قدراتهم المهنية للوفاء بمسئوليتهم المهنية المقررة والتعريف بالجديد فى معايير المراجعة والمحاسبة .

وتتمثل السياسات والإجراءات المرتبطة بتحقيق ذلك المعيار ما يلى :-

أ- وضع مكاتب المراجعة والإجراءات وبرامج للتعليم المهنى المستمر، والمحاضرات والتدريب خلال الأداء On - the - jop training .

ب-توفير برامج لتطوير الخبرات فى مجالات مجالية متخصصة .

(٧) الترقية Advancement

حيث أن للترفيه أهمية كبيرة كدافع على العمل فان ذلك المعيار يهدف الى ضمان شغل الموظف المؤهل للمراكز المسئولة بمكتب المراجع القانونى ، بحيث يتم وضع السياسات الكفيلة بعدم ترقى الموظفين الى مستويات أعلى قبل استيفاء الخبرة والمعارف اللازمة لتحمل التزامات تلك الوظائف المرفوع اليها .

ويتم الوفاء بذلك المعيار عن طريق إتباع المكتب للسياسات والإجراءات التالية :-

أ- تحديد التأهيل العلمى والعملى المرتبط بكل مستوى مسئولية فى المكتب .

ب-تحديد لجنة من الشركاء تختص بدراسة وتقييم الكفاءات والقدرات والمؤهلات الشخصية لكل موظف مرشح للترقية .

ج- وجود سياسات ومعايير واضحة للترقية تضمن التأكد من الخواص الخلقية والعقلية والمقدرة على التصرف ودوافع الموظف قبل ترقيته الى وظيفة أعلى .

(٨) قبول عملاء جدد والاحتفاظ بالعملاء القدامى Acceptance and Continuance of Clients

يهدف هذا المعيار الى ضرورة قيام مكتب المراجعة بتقويم أى عميل جديد قبل قبول مهمة المراجعة الخاصة به، وتقويم العملاء القدامى الحاليين لمواصلة العلاقة بهم ، وبالتالى يمكن تفادى الارتباط بعملاء تنقصهم الأمانة وحسن الخلق لأقل حد ممكن .

ويتم الوفاء بذلك المعيار عن طريق إتباع المكتب للسياسات والإجراءات التالية .

أ- ا- وضع معايير لتقويم العملاء الجدد(المرتقبين) والقدامى(الحاليين) .

ب-التحرى عن العميل الجديد سواء من البنوك أو المحامين او مكتب المراجعة السابق والتعرف على سمعة العميل فى المجتمع .

ج-فحص القوائم المالية السابقة للعميل المرتقب باستخدام الإجراءات التحليلية .

د-إمكانية قيام مكتب المراجعة بمراجعة سجلات العميل .

(٩) الفحص الدورى لبرامج الكفاءة على جودة الأداء Inspection

يهدف ذلك المعيار الى ضرورة التحقق من تطبيق المكاتب لبرامج الرقابة على جودة العميل بالمكتب ، ومدى الالتزام بها عن طريق جميع العاملين بالمكتب .

ويتم تحقيق هذا المعيار عن طريق اتخاذ السياسات والإجراءات التالية :-

أ- تحديد فريق من موظفى المكتب فى مراقبة أعضاء الإدارة العليا بمكتب المراجعة للقيام بعمل الفحص الدورى .

ب-التفتيش على بعض فروع المكتب (إن وجدت) للتأكد من تنفيذ إجراءات الرقابة على جودة العمل بها .

ج-يمكن للمكتب أن يقوم بتعيين أحد مكاتب المراجعة الأخرى لإجراء الفحص الدورى لأغراض التحقق من تنفيذ برامج الرقابة على جودة الأداء .

٦|٢ الرقابة على عملية المراجعة

يظل المراجع مسئولا عن أعمال مساعديه في عملية المراجعة ، وكذلك عما يعتمد عليه من أعمال قام بها مراجعون آخرون أو خبراء . وعليه يلزم أن يقوم المراجع بتوجيه مساعديه ، والإشراف والرقابة عليهم ، مع بذل العناية اللازمة والتأكد من أن العمل المؤدى من المراجعين الآخرين أو الخبراء كان كافيا ومناسبا .

تتضمن معايير الرقابة على عملية المراجعة تخصيص العمل على المساعدين ، والتوجيه والإشراف والفحص .

١- تخصيص العمل .

عندما يعهد للمساعدين بأعمال المراجعة ، يلزم مراعاة توافر عنصري المهارة المهنية والكفاءة في العمل ، فضلا عن ضرورة توافر عنصر الاستقلال في الرأى .

ويجب على المراجع ومعاونيه الذين لهم مسئولية الإشراف أن يدرسوا مهارة وكفاءة المساعدين عند تنفيذهم للعمل المسند إليهم ، وذلك لتقرير مدىالتوجيه ،والإشراف ، والفحص المناسب لعمل كل منهم .

٢- التوجيه .

يجب توجيه المساعدين – الذين اسند إليهم أداء العمل توجيها مناسبا . ويقصد بالتوجيه تعريف المساعدين بمسئولياتهم ، وبأهداف الإجراءات التي يؤدونها . كما يتعين تعريفهم ببعض الأمور الأخرى ، مثل طبيعة أعمال المنشأة ، والمشاكل المحاسبية ، أو مشاكل المراجعة المتوقعة والتي قد تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المسندة إليهم .

ويعتبر برنامج المراجعة المكتوب أداة هامة لأغراض التوجيه . كما تساعد خطة المراجعة ، وتقدير الوقت اللازم لتنفيذها ، في عملية التوجيه هذه .

٣ – الإشراف .

يرتبط الإشراف ارتباطا وثيقا بالتوجيه والفحص ، وقد يقوم على استخدام عناصر من كل منهما .

يجب على المسئولين عن الإشراف اتخاذ الإجراءات التالية :-

(أ) مراقبة تقدم العمل للتأكد من أن :-

- المساعدين لديهم المهارة والكفاءة للقيام بالمهام المسندة إليهم .
- المساعدين متفهمين لتوجيهات المراجعة .
- العمل يؤدى طبقا لبرنامج وخطة المراجعة .

(ب) الإلمام بمشاكل المحاسبة والمراجعة الهامة والتى تظهر خلال المراجعة وتقييم مدى تأثيرها وتعديل برنامج المراجعة كلما كان ذلك ضروريا .

(ج) حسم الاختلافات فى وجهات النظر المهنية بين الأفراد العاملين .

٤- الفحص .

يجب أن يتم عمل كل مساعد بواسطة شخص آخر فى مستوى أعلـى أو فـى نفس المستوى من الخبرة لتحديد ما إذا كان :-

أ- العمل قد أدى طبقا للمستويات ومعايير الأداء بالمكتب .

ب-قد تم توثيق العمل المؤدى والنتائج التى تم التوصل إليها كتابة .

ج-هناك أية موضوعات هامة فى المراجعة لم يتم حسمها .

د-قد تم تحقيق الأهداف المطلوبة من إجراءات المراجعة . وأن النتائج النهائية التى تم التوصل إليها تتمشى مع نتائج العمل المؤدى ، وتؤيد رأى المراجع عن المعلومات المالية .

ويمكن تحديد خطوات الفحص الأساسية التالية والتى غالبا تتبع فـى عملية مراجعة معينة :-

أ- فحص خطة المراجعة المبدئية وبرنامج المراجعة .

ب-فحص ما تم من دراسة وتقييم للرقابة الداخلية - بما فيها إجراءات فحص مدى الالتزام - وكذلك فحص أية تعديلات تكون قد أجريت على برنامج المراجعة كنتيجة لذلك .

ج-فحص التوثيق لأدلة المراجعة والنتائج النهائية التى تم التوصل إليها منها .

د-فحص المعلومات المالية وتقرير المراجع المقترح .

ويمكن تدعيم عملية الفحص ، وخاصة فى عمليات المراجعة الكبيرة والمعقدة ، بتكليف شخص – لم يكن له صلة بهذه المراجعة – للقيام باتخاذ إجراءات فحص معينة بهدف تقييم ما تم من أعمال قبل إصدار التقرير النهائى .

٦|٣ الرقابة على مستوى الأداء

تعرف الرقابة على مستوى الأداء بأنها عبارة عن السياسات والإجراءات المتبعة فى مكتب المراجعة ، للتأكد من أن جميع عمليات المراجعة ، التى يتم القيام بها تتم طبقا للمبادئ الأساسية التى تحكم أية عملية مراجعة .

وينظر لسياسات الرقابة على مستوى الأداء ،تتضمن الأهداف الواردة أدناه ، كما يجب عليه أن يطبق الإجراءات المناسبة التى تؤكد له تحقيق هذه الأهداف .

(أ) الصفات الشخصية .

يجب على الأفراد العاملين فى المكتب الالتزام بمبادئ النزاهة ، والموضوعية ، والاستقلالية ، والحفاظ على الأسرار طبقا لأخلاقيات المهنة .

(ب) المهارة والكفاءة .

يجب على المكتب أن يستعين بمن لديهم والكفاءة التى تمكنهم من أداء الأعمال الموكلة إليهم على وجه مرضى .

(ج) التكليف بالمهام .

يجب أن تسند أعمال المراجعة الى أفراد حصلوا على درجة من التدريب العملى ، ولديهم التأهيل المهنى اللازم لكل حالة .

(د) التوجيه والإشراف .

من الواجب وجود قدر كاف من التوجيه والإشراف على العمل على جميع المستويات ، لكى يتأكد المكتب من أن العمل المؤدى يتم طبقا لمستوى الأداء المطلوب . ويجب عند الضرورة استشارة ذوى الخبرة المناسبة .

(هـ) قبول عملية مراجعة جديدة أو الاستمرار فى عملية مراجعة قائمة .

يجب على المكتب تقييم أى عملية مراجعة جديدة قبل قبولها ، ويجب عليه أيضا فحص علاقته مع العملاء الحاليين . كما يجب عليه عند اتخاذ قرار الاستمرار مع عميل ،

أو قبول عملية مراجعة جديدة ، أن يأخذ في الاعتبار تأثير ذلـك علـى استقلاليته ، وقدرتـه على أداء مهمته على الوجه الأكمل ومدى نزاهة إدارة المنشأة محل المراجعة .

(و) الرقابة .

يجب على المكتب مراقبة فاعلية سياسات وإجراءات الرقابة على مستوى الأداء لديه . وفيما يلي عدد من الاعتبارات التي يتعين أخذها في الحسبان بخصوص الرقابة على مستوى الأداء:-

(أ) يجب مراعاة توصيل السياسات و الإجراءات العامة للرقابة على مستوى الأداء في المكتب الى الأفراد العاملين به بالطريقة التي تضمن تفهمهم الكامل لها .

(ب) تتوقف طبيعة ومدى إجراءات الرقابة على مستوى الأداء في المكتب على عدد من العوامل ، مثل حجمـه ، وطبيعة أدائه ، وتوزيعه الجغرافي ، وهيكله التنظيمي ، واعتبارات التكلفة والعائد لديه . وبناء على هذا فإن الإجراءات التي يتبعها كل مكتب تختلف عن الآخر من ناحية أوراق العمل المستخدمة في المراجعة .

تاسعاً : اسئلة ومشاكل

(أ) اسئلة للمناقشة : -

١- تم وضع عدة شروط ومتطلبات لأنضمام مكاتب المحاسبة القانونية في الولايات المتحدة اتلأمريكية للعضوية في المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين - اشرح ؟

٢- حدد ايضاحات معايير الرقابة على الجودة الصادرة عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ؟

٣-هناك عديد من السياسات والإجراءات التي تكفل تنفيذ معيار الاستقلال - اشرح ؟

٤-أشرح السياسات الكفيلة لتحقيق كل معيار من معايير جودة الأداء التسعة الصادرة عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ؟

٥-كيف يمكن تطوير القدرات المهنية لفريق العمل بمكاتب المحاسبةوالمراجعة القانونية ؟

٦-حدد أهمية اجراء الفحص الدوري لبرامج الكفاءة على جودة أداء العمل بمكاتب المحاسبة القانونية ، وكيفية القيام بذلك ؟

٧- هناك إجراءات معينة للرقابة على جودة عملية المراجعة ، وإجراءات أخرى للرقابة على مستوى الأداء - أشرح ؟

٨- حدد خطوات الفحص الأساسية التى تتبع فى أى عملية مراجعة ؟

٩- أشرح تعريف الرقابة على مستوى الأداء وعناصرها ؟

(أ) علق على صحة أو خطأ العبارات التالية :-

١- تتميز عناصر معايير الرقابة على جودة الأداء بالتداخل وتبادل التأثير فيما بعضها البعض .

٢- هناك سياسات معينة يضمن تنفيذها معيار الاستقلال المحدد فى معايير جودة الأداء .

٣- هناك سياسات معينة يضمن تنفيذها خضوع كافة أعمال مكتب المراجعة للأشراف الجيد على كافة مستوياته .

٤- يتعين أتباع مكتب المحاسبة القانونى لسياسات وإجراءات معينة للترقية للحفاظ على جودة أداء مكتب المراجعة .

٥- يتعين قيام مكتب المحاسبة القانونى بتقويم أى عميل جديد قبل قبول مهمة المراجعة .

٦- يتعين قيام مكتب المحاسبة القانونى بأتباع سياسات معينة لقبول عملاء جدد والأحتفاظ بالعملاء القدامى .

٧- تتضمن معايير الرقابة على عملية المراجعة تخصيص العمل على المساعدين والتوجيه والاشراف والفحص .

٨- يقوم الأشراف على استخدام عدة عناصر تعتمد على التوجيه والفحص .

٩- يعتبر برنامج المراجعة أداه هامة للأشراف والتوجيه .

١٠-هناك عدة عناصر أساسية يجب مراعاتها عند تقييم السياسات والإجراءات المتبعة فى مكتب المراجعة .

الفصل السابع

أدلة الأثبات فى المراجعة

مقدمــــــة

عرفت المراجعة بانها العملية المنهجية المنظمة لجمع وتقييم أدلة الاثبات المتعلقة بالنتائج والمزاعم الاقتصادية التي تصاغ عادة في مجموعة من القوائم المالية .

وأدلة الاثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على قيمة وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للنتائج والحقائق الاقتصادية . وتطبيقا للمعيار الثالث من معايير العمل الميداني يتعين على المراجع جمع أدلة الاثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي تمثل أساسا معقولا ومناسبا لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية محل الفحص .

وتطبيقا للمعيار الثالث من معايير المراجعة الدولية يتعين على المراجع أن يحصل على أدلة اثبات كافية وملائمة خلال ادائه لكل من اجراءات مدى الالتزام واجراءات التحقق التي تمكنه من الوصول الى النتائج التي يكون على أساسها رأيه عن القوائم المالية . واختبارات مدى الالتزام يقصد بها الاختبارات التي يمكن بواسطتها التأكد من مدى مسايرة التطبيق العملي لنظم الرقابة الداخلية الموضوعة ، والتي ينوى المراجع الاعتماد عليها في المراجعة .

وتصمم اجراءات التحقق للتأكد من اكتمال وسلامة وصحة المعلومات المستخرجة من النظام المحاسبي . وهذه الاجراءات نوعين :-

- اختبار تفاصيل العمليات والارصدة .
- الفحص التحليلي باستخدام النسب والعلاقات والاتجاهات ، بما في ذلك فحص البنود والتغيرات غير العادية ، وغيرها من أساليب الفحص التحليلي .

يهتم هذا الفصل بشرح وتحليل وتقييم معيار المراجعة الدولي الثامن المرتبط بأدلة الاثبات في المراجعة ، وتحقيقا لذلك فسوف يتم دراسة طبيعة أدلة الاثبات الكافية الملائمة ، وطبيعة التأكيدات المرتبطة بالحصول على أدلة الاثبات ، وأنواع أدلة الاثبات ، ووسائل الحصول عليها ، والعوامل المؤثرة على مقدار أدلة الإثبات آلتي يتعين على المراجع جمعها .

أولا : طبيعة أدلة الإثبات

تشير معايير المراجعة وإيضاحاتها آلي أن أدلة الإثبات يجب أن تتصف بالكفاية Sufficiency والصلاحية Competency وكلاهما مرتبطان ويكمل كل منهما الآخر حيث يسرى كل منهما على الأدلة المستخرجة لكل من إجراءات مدى الالتزام ComplianceTests وإجراءات التحقق Substantive Tests .وفيما يلي توضيح لكلا الصفتين :-

كفاية الأدلة

تمثل الكفاية Sufficiency مقياس لكمية أدلة الإثبات التى يتم الحصول عليها ، فهى تتعلق بمقدار أدلة الإثبات الضرورية لتدعيم رأى المراجع .

بصفة عامة لم توفر معايير المراجعة إرشادات قاطعة للحكم على كفاية أدلة الإثبات ، ومن هنا يجب على المراجع أن يقوم بدراسة لديه عن العوامل لأجراء ذلك الحكم :-

- طبيعة العنصر أو البند محل الفحص .
- جوهرية الأخطاء أو المخالفات المحتملة (الأهمية النسبية) المرتبطة بالعنصر أو البند موضع الفحص للقوائم المالية ككل .
- درجة المخاطر النسبية المرتبطة بالعنصر محل الفحص .
- صلاحية أدلة الإثبات المتاحة للمراجع .

وغالبا ما يعتمد المراجع على معيار التكلفة والمنفعة عند جمع أدلة الاثبات . بحيث لاتزيد تكاليف أدلة الإثبات عن منافعها المتوقعة . من هنا يمكن القول بأن كفاية الأدلة إنما يعنى الحصول على حجم أدلة تحقق تدعيم كاف وملائم لرأى المراجع دون إسراف فى التكاليف أو تعريضه لمسائلة أو مشاكل قانونية .

صلاحية الأدلة

حتى يتحقق لأدلة الإثبات الصلاحية Competency يجب آن تتسم تلك الأدلة بصفتين هما أن تكون فعالة وملائمة validat and relevant .

ويقصد بالفعالية Validation تلك النوعية الجيدة من أدلة الإثبات التى يمكن الاعتماد عليها فى استنتاج رأى منطقى لأنها تتكون من عناصر طبيعية قابلة للملاحظة

يراها ويلمسها المراجع (مثال ذلك ملاحظة المراجع للمخزون - حيث أن الملاحظة تؤكد الوجود الفعلي للمخزون) وتساعد المعايير المهنية على ترشيد حكم المراجع على فعالية أدلة الإثبات من خلال مراعاة ما يلي :-

- الاعتماد على أدلة الإثبات الخارجية أكثر من أدلة الإثبات الداخلية .
- الاعتماد على أدلة الإثبات المحددة في ظل وجود نظام مقنع للرقابة الداخلية أكثر من تلك المحددة في ظل نظام ضعيف .
- الاعتماد على المعلومات الشخصية التي يحصل عليها المراجع من خلال الفحص والملاحظة والمصادقات والجرد أكثر من تلك التي يتم الحصول عليها من خلال الاستماع للآخرين(كالملاحظات الشفهية التي يتم الحصول عليها عن طريق العميل)

بينما يقصد بالملائمة **Relevancy** بأن أدلة الإثبات يجب أن ترتبط بأهداف المراجعة آي تتعلق بموضوع المراجعة . فعلى سبيل المثال حتى يمكن التحقق من وجود حسابات المدينين يتم الاعتماد على المصادقات المباشرة مع العميل .أما اذا كان هناك رغبة في التحقق من التقويم المناسب لحسابات المدينين فيتعين جمع الحسابات الفردية وتحليل ودراسة إمكانية تحصيل كل حساب دراسة السياسات المعلنة للعميل بخصوص تلك المديونية .

بصفة عامة يوجد عديد من الاعتبارات المرتبطة بتحديد طبيعة أدلة الإثبات الكافية والصالحة أشار اليها معيار المراجعة الدولي التاسع هي :--

١- يجب آن يعتمد المراجع بصفة أساسية على أدلة الإثبات ككل في تكوين رأيه على المعلومات المالية . وعند تكوين هذا الرأي ، لايفحص المراجع عادة كل المعلومات والبيانات المتاحة له . حيث أنه من الممكن عن طريق إجراءات العينة الحكمية أو الإحصائية ، آن يصل الى رأى بخصوص رصيد حساب ، أو مجموعة من العمليات ، أو خطوة رقابة .

٢- يتأثر حكم المراجع الشخصي فيما يتعلق بمدى كفاية وملائمة الأدلة بلآتي :-

أ- مدى خطورة احتمال حدوث خطا ، وهذا يتأثر بدوره بما يلي :-

- طبيعة البند .

- سلامة الرقابة الداخلية .
- طبيعة نشاط المنشأة .
- الحالات التى تشكل ضغطا له وتأثير غير عادى على الإدارة .
- المركز المالى للمنشأة .

ب-مدى أهمية البند بالنسبة للقوائم المالية ككل .

ج-الخبرة المكتسبة من عمليات المراجعة السابقة .

د-نتائج إجراءات المراجعة ، بما فى ذلك الغش والخطأ المكتشف .

هـ - نوعية المعلومات والبيانات المتاحة .

٣-يهتم المراجع عند الحصول على أدلة الإثبات عن طريق إجراءات مدى الالتزام بالتأكد من :-

أ- **الوجود** : أى وجود إجراءات الرقابة .

ب- **الفاعلية** : آي ينفذ أجراء الرقابة بفاعلية .

ج- **الاستمرارية** : آي استمرار العمل بأجراء الرقابة طوال الفترة موضع المراجعة وفقا لما هو محدد .

٤-يهتم المراجع عند الحصول على أدلة الإثبات فى المراجعة عن طريق إجراءات التحقق بالتأكد من :-

أ- الوجود **Existence**: وجود الأصل أو الالتزام في تاريخ معين .

ب-الحقوق والالتزامات **Rights and Obligations** : الحقوق هى أصول مملوكة للمنشاة والالتزامات هى عبء على المنشأة فى تاريخ معين .

ج-الحدوث **Occurrence** : ان العملية قد حدثت وتخص المنشاة .

د- الاكتمال **Completeness** : لا توجد أصول أو التزامات أو عمليات لم تسجل .

د- التقييم **Evaluation** : الأصول والالتزامات مسجلة بقيمها الصحيحة .

و-القياس **Cutoff and measurement** : العملية أثبتت بالمبلغ الصحيح ، وتم تحميل الإيراد أو المصروف على الفترة المالية الصحيحة .

ز- العرض والإفصاح Presentation and Disclosure : الإفصاح عن البند . وتبويبه وشرحه . وفقا للسياسات المحاسبية المتعارف عليها . وطبقا للمتطلبات القانونية - ان وجدت .

والحصول على دليل متعلق بتأكيد معين مثل وجود المخزون . لا يغنى عن الحصول على دليل متعلق بتأكيد آخر مرتبط بالمخزون مثل صحة تقييمه . وتختلف طبيعة ومدى إجراءات التحقق الواجب أدائها لكل من التأكيدات الموضحة بعاليه .

٥- تؤثر درجة الاعتماد على أدلة الإثبات بمصدرها (داخلى أو خارجى) .وبطبيعتها (بالملاحظة أم بالمستندات . أم شفهية) .

وتتوقف درجة إمكانية الوثوق في دليل الإثبات في المراجعة بصفة أساسية . اى الظروف التي تم فيها الحصول عليه . وتفيد النواحي التالية في تقييم مدى إمكانية الوثوق في دليل الإثبات :-

أ- الدليل الخارجي مثل المصادقة الواردة من طرف ثالث تكون محل ثقةأكثر من الدليل الداخلى .

ب-الدليل الداخلي يكون محل ثقة أكبر عندما تكون الرقابة الداخلية المتعلقة بـه مرضية .

ج-الدليل الذى يحصل عليه المراجع بنفسه يكون محل ثقةأكبر من ذلك الذى يتم الحصول عليه عن طريق المنشأة .

د-الدليل الذى يكون في شكل مستند أو تأكيدات مكتوبة يكون محل ثقة أكبر من الإقرارات الشفهية .

٦-يحصل المراجع على تأكيد أكثر عندما تتطابق الأدلة المأخوذة من مصادر مختلفة أو ذات الطبائع المختلفة . وتؤدى النظرة الكلية الشاملة للأدلة الى الحصول على درجة أكبر من الثقة عن تلك التى يتم الحصول عليها من كل دليل بمفرده على حدة . وعلى العكس ، عندما يتعارض دليلان تم الحصول عليهما من مصدرين مختلفين.فيلزم فيهذه الحاله القيام بإجراءات إضافية لحسم هذا التعارض .

٧-يجب ان يكون المراجع دقيقا ومثابرا فى الحصول على الأدلة ، كما يجب آن يكون موضوعيا فى تقييمها . ويجب عليه أن يضع فى اعتباره احتمال وجود خطأ جوهرى فى البيانات المالية ، وذلك عند اختباره لاجراءات الحصول على أدلة الاثبات .

٨-يجب ان يكون هناك تناسبا بين تكلفة الحصول على دليل الاثبات ، والفائدة المرجوة منه . ومع ذلك ، فان موضوع صعوبة أو تكلفة اختبار بند معين يجب الا تكون فى حد ذاتها أساسا مقبولا لحذف اجراء معين للحصول على الدليل .

٩-عندما يوجد شك لدى المراجع حول موضوع هام ومؤثر يجب عليه العمل على الحصول على أدلة كافية وملائمة لازالة هذا الشك . واذا لم يستطع الحصول على هذه الادلة الكافية والملائمة ، فيجب عليه عدم اصدار تقريره بدون تحفظ فى الرأى.

ثانيا : أدلة الاثبات وطرق جمعها

عادة ما يحصل المراجع على أدلة الاثبات الكافية الصالحة عند ادائه لاجراءات مدى الالتزام واجراءات التحقق عن طريق اتباع عدة اجراءات أو طرق يمكن من خلال جمع تلك الادلة وهى - الفحص المستندى Vouching . الملاحظة Observation . الاستفسار Requesting . المصادقات Confirmation . الفحص الحسابى Recomputation . الفحص التحليلى Analytical Review .

يجب أن يهتم المراجع عند جمع أدلة الاثبات بالاجابة على سؤالين هماين هما ما هى العناصر التى يجب فحصها ؟ .وما هى الاجراءات التى تنتج أدلة اثبات كافية وصالحة؟ ولا شك أن ذلك يعتمد على(١) أهداف المراجعة .(٢) وما اذا كانت الاختبارات معنيه بتحقيق اختبارات الالتزام أم اختبارات التحقق أم كلاهما .

وفيما يلى دراسة كافة طرق جمع أدلة الاثبات مع ربطهما بالسؤالين المشار اليهما بعاليه .

١- الفحص المستندى Vouching

يقصد بالفحص المستندى اختبار السجلات والمستندات والاصول الملموسة . ويوفر اختبار السجلات والمستندات أدلة تختلف فى درجة الاعتماد عليها طبقا لطبيعتها ومصدرها ، ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق فى اعدادها وتشغيلها . وتبوب الانواع الاساسية للادلة المستندية وفقا لدرجة الثقة فيها طبقا لما يلى :-

- أدلة مستندية أنشاها طرف ثالث ويحتفظ بها لديه .

- أدلة مستندية أنشاها طرف ثالث وتحتفظ بها المنشاة لديها .

- أدلة مستندية انشاتها المنشاة وتحتفظ بها لديها .

بعبارة اخرى فان صلاحية ادلة الاثبات المستندية تعتمد لحد كبير على امرين هما :-

(١) مصدر أو منشاة المستند .(٢) ما اذا كان المستند قد أرسل مباشرة للمراجع .

تنطوى المراجعة المستندية على أربعة اعتبارات أساسية هى :-

١-ان المستند المقدم للمراجع يعد مستند حقيقى . الا ان المراجع اليقظ يستطيع على الاقل اكتشاف المستندات المزورة أو المحرفة . على سبيل المثال فان أى كشط أو تغيير فى الارقام أو التواريخ يجب ان يلفت نظر المراجع .

٢-يتعين على المراجع التاكد من وجود توقيعات الموظفين المسئولين المختصين والمصرح لهم بذلك . حيث يعطى وجود تلك التوقيعات نوعا من التاكد للمراجع بصحة المستند وانه حقيقى . ويعتمد المراجع فى ذلك على نظام الرقابة الداخلية وامكانية الاعتماد عليها .

٣-يجب ان يهتم المراجع باسم الجهة الموجهة اليها المستند . حيث أنه اذا كان موجها الى المديرين او الموظفين فقد يدل ذلك على أن العملية شخصية وقد لاتخص المنشاة .

٤-يجب أن يبحث المراجع عن طبيعة الحساب المرحل اليه المبلغ المقيد بالمستند . حيث يفيد ذلك فى التحقق من قيد العملية بطريقة صحيحة .

ويستخدم المراجع أدلة الاثبات المستندية بأحد طريقتين هما :-

١-قد يسلك المراجع مسارا عكسيا أو خلفيا بالنظام المحاسبى . حيث قد يبدأ بالقوائم المالية فى الدفاتر المحاسبية (أستاذ عام واستاذ فرعى ويوميات) ثم أخيرا المستندات الاصلية . ويشار الى ذلك الاجراء بالفحص المستندى ويشار أيضا الى تلك السلسلة من الخطوات بمسا ر المراجعة **Audittrail** . ويستخدم ذلك الاجراء عادة عندما يكون هناك مجال لاكتشاف المغالاة فى عرض أرصدة معينة بالقوائم المالية .

٢- قد يحدد المراجع المستندات التي يمكن الاعتماد عليها ثم يسعى الى التحقق من أنها قد سجلت بالدفاتر والسجلات . ومن ثم التحقق من أن أثرها قد ظهر اما بالقوائم المالية ذاتها أو في الملاحظات الملحقة بها . ويطلق على هذا بالسلوك الامامي خلال مسار المراجعة (التتبع أو اعادة التتبع) وعادة ما يستخدم ذلك الاجراء لاكتشاف تدنيه عرض أرصدة معينة بالقوائم المالية .

٢- الملاحظة Observation

الملاحظة عبارة عن مشاهدة تشغيل أو اجراء يتم بمعرفة الآخرين . فعلى سبيل المثال . يقوم المراجع بملاحظة قيام موظفي العميل بجرد المخزون . أو بأدائهم لاجراءات الرقابة الداخلية والتي لا يمكن اقتفاء اثرها مستنديا .

وغالبا ما يستخدم ذلك الاجراء في تحقيق واستيفاء أهداف المراجع المرتبطة بصحة العمليات المالية والوجود من خلال مقارنة ما تم ملاحظته بما هو مسجل بدفاتر العميل . على سبيل المثال ان اختبارات التحقق من الالتزام بالسياسات المتعلقة بصحة العمليات تتطلب من المراجع ضرورة ملاحظة ما اذا كانت اجراءات الرقابة الداخلية قد نفذت أم لا . أما بالنسبة لاختبارات التحقق فان المراجع يلاحظ كثير عن الاصول الملموسة للتحقق من وجودها بالاصول الثابتة والمخزون أو النقدية حيث يتم جردها ومقارنة ذلك بما هو مسجل بدفاتر العميل .

وتجدر الاشارة الى أن ملاحظة الاصول توفر دليلا هاما على اثبات وجود تلك الاصول الا أن الملاحظة عادة ما تكون قليلة الفائدة لغرض التحقق من صحة مزاعم العميل (التاكيدات) الآخرى المرتبطة بالتقويم الملائم واستقلال الفترة المالية وصحة اثبات العمليات بالسجلات .

٣- المصادقات Confirmation

تعرف المصادقات بالردود على التساؤلات لاغراض تعزيز معلومات مسجلة بالدفاتر المحاسبية للمنشاة من شخص خارج المنشاة، فهي وسيلة للحصول على بيان أو اقرار مكتوب بصحة أو عدم صحة رصيد أو بيان معين .

وتعتبر المصادقات أكثر أدلة الاثبات المستندية صلاحية واقناعاً ، حيث يستخدمها المراجع كاجراء للتحقق من وجود أسهم رأس المال أو أصول أو التزامات معينة ، فالمصادقات تستخدم بصفة عامة للتحقق من وجود النقدية بالبنوك وحسابات المدينين او الدائنين أو المخزون أو الاستثمارات فى الاوراق المالية أو أسهم رأس المال المصدرة والمتداولة بالسوق .

وتتميز المصادقات بأنها مستندات أنشئت خارج منشاة العميل فضلا عن أنها سلمت للمراجع مباشرة ومن ثم فانها توفر دليل اثبات يمكن الاعتماد عليه بدرجة كبيرة .

يمكن القول بأن هناك نوعين من المصادقات هما :-

١- مصادقات ايجابية Positive Requests

فيها يطلب من الطرف الخارجي الذى يجرى المصادقة ضرورة الرد على المراجع . بغض النظر عما اذا كان هذا الطرف الخارجي يوافق على صحة المعلومات الواردة بطلب المصادقة ام لا .

٢- مصادقات سلبية Negative Requests

وفيها يطلب من الطرف الخارجي الذى يجرى معه المصادقة ضرورة الرد على المراجع فقط اذا ما كانت المعلومات الواردة بطلب المصادقة غير صحيحة .

وعادة ما يستخدم المراجع المصادقات الايجابية للتحقق من ارصدة الحسابات والعناصر الهامة نسبيا أو عندما يتضح من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ان هناك مخاطر واحتمال كبير بوجود أخطاء أو مخالفات فى الارصدة المطلوب حصول مصادقات عنها .

وتستخدم طلبات المصادقة الايجابية عادة فى التحقق من أرصدة البنوك والاوراق المالية المتداولة . وحسابات المدينين الكبيرة أو المشكوك فيها أو التى حالت اجالها من مدة ولم تدفع . المخزون بمستودعات الشركات العامة للتخزين . الاوراق التجارية (أوراق القبض أو الدفع) .أسهم رأس المال المتداولة .

وتعد المصادقات ذات أهمية كبيرة فى تحقيق هدف المراجعة المرتبطة بوجود حسابات الارصدة والخصوم الهامة . الا أنها لا توفر دليل الاثبات الكامل . حيث انها

غير معنية بالتقويم أو استقلال الفترة المالية . أو صحة العمليات المالية . على سبيل المثال فان الرد على طلب المصادقة الايجابى على حسابات المدينين والذى أوضح العميل فيه أنه يوافق على الرصيد الموضح بطلب المصادقة الا أنه لا يوفر الدليل على صحة تقديم ذلك الحساب أو امكانية تحصيله . ومن هنا يجب على المراجع ان يتحقق من صحة العمليات الحسابية . ودراسة تحليل مخصص الديون المشكوك فيها . ومناقشة الادارة والاستفسار منها بخصوص الديون التى حل أجلها ولم يتم سدادها .

٤- الاستفسار Inquirry

الاستفسار يعنى الحصول على معلومات سليمة من أشخاص ذوى معرفة سواء من داخل المنشأة أو من خارجها . ويتراوح مدى الاستفسار من ارسال رسائل رسمية مكتوبة موجهة الى الغير . الى التساؤلات الشفهية الموجهة الى أشخاص داخل المنشأة . وقد تعطى الاجابات على التساؤلات معلومات قد لايكون المراجع قد حصل عليها من قبل . أو قد تمده بدليل لتعزيز معلومات موجوده لديه .

فالاستفسار عبارة عن مجموعة الاسئلة الموجهة الى العاملين لدى عميل المراجعة للحصول على جوانب نشاط العميل . وعادة ما تثار خلال كل خطوة من خطوات عملية المراجعة . وهذا وتعتبر أدلة الاثبات الناتجة من الاستفسار أقل صلاحية من تلك الناتجة من الفحص أو الملاحظة أو المصادقات .

ومع اعتراف المعايير بصحة وشرعية تلك الادلة الا أنها حذرت المراجع من أن تلك الادلة تكون بديلا للاساليب الآخرى التى توفر أدلة اثبات أكثر صلاحية .

كما أن تلك المعايير تطلبت تضمين تلك الاجابات الشفهية بخطاب اقرار الادارة . والذى يجب أن يتطابق مع الاجابات أو المزاعم الشفهية التى حصل عليها المراجع من العميل أثناء أدائه لمهمته . ومن هنا يتم تخفيض احتمال سوء الفهم بخصوص تلك الاجابات . كما أنه يؤكد على مسئولية الادارة الاساسية عن البيانات الواردة بالقوائم المالية . وبصفة عامة يتضمن ذلك الاقرار ما يلى :-

- مسئولية الادارة عن صدق وعدالة عرض القوائم المالية .
- توفير كافة السجلات المالية وما يتعلق بها من بيانات متاحة لمراجع .

- عدم تضمين القوائم المالية لاى أخطاء أو مخالفات جوهرية على حد علم الادارة .
- الافصاح عن كافة المعلومات المرتبطة بالعمليات المالية التى تمت مع طرف ذو علاقة بالشركة .
- الافصاح عن كافة الاحداث التالية على تاريخ الميزانية والمتعلقة بالقوائم المالية محل المراجعة .

٥- الفحص الحسابى Recomputation

يتمثل الفحص الحسابى فى التأكد من صحة العمليات الحسابية فى مستندات أو سجلات محاسبية . أو عن طريق القيام بمراجعة حسابية مستقلة .

وتستخدم اجراءات مراجعة العمليات الحسابية بهدف توفير الدليل على التحقق من أرصدة الحسابات المحددة بناء على عمليات حسابية . وذلك الدليل يطلق عليه احيانا دليل حسابى . حيث يوفر القرينة على تحقق أهداف المراجعة المتعلقة بالتقويم وصحة العمليات الحسابية .

وعادة ما يتقوم المراجع بالفحص الحسابى عند اختبار تفاصيل أرصدة بعض الحسابات كالاهلاك والديون المعدومة والمستحقات والمقدمات . وعندما يستخدم المراجع ورقة العمل المعدة بواسطة العميل فإن الاجراء الاول الذى يتعين أداؤه هو اعادة الجمع للتحقق من أن الاجماليات تتفق مع التفاصيل الواردة بها .

ومن أمثلة العمليات التى يلزم تحقيقها بتلك الطريقة أيضامراجعة مجاميع دفاتر القيد الاولى . ومراجعة مجاميع الحسابات بدفتر الاستاذ وصحة استخراج الارصدة . وكذا مراجعة التصويبات والمجاميع بكشوف جرد البضائع وكشوف الاجور والمرتبات . كذلك تتضمن المراجعة الحسابية مراجعة المجاميع و الترحيلات الى دفتر الاستاذ .

وتتوقف كمية الاختبارات التى يجريها المراجع فى هذا المجال على دقة وضعف نطاق الرقابة الداخلية .

وغالبا ما يرتبط ويقترن ذلك الاجراء بأساليب جمع أدلة اثبات مراجعة آخر ، مثل فحص المستندات والمصادقات .

٦- الفحص التحليلي Analytical Review

يتمثل الفحص التحليلي في التحليل باستخدام النسب والعلاقات والاتجاهات بما في ذلك فحص البنود والتغيرات غير العادية وغيرها من أساليب الفحص التحليلي .

ويهدف ذلك الفحص الى لفت نظر المراجع الى تلك الامور غير العادية التى قد تتطلب مزيدا من أدلة الاثبات . كالتدعيم المستندى الاضافى لتلك العناصر .

فبموجب نظام القيد المزدوج يكون هناك عادة اتجاه لوجود ترابط بين الحسابات والبنود المختلفة . حيث يوجد ارتباط مثلا بين المبيعات وحسابات المدينين . النقدية وحسابات المدينين . حسابات المدينين والديون المعدومة . الاستثمارات وايرادات الاستثمارات . المخزون وتكلفة المبيعات . الاصول الثابتة ومصروف الاهلاك . حسابات الدائنين والمخزون والمشتريات . وبنفس المنطق توجد علاقات بين مصروف التامين والاصول الثابتة . ومصروفات الاتعاب القانونية والالتزامات المحتملة .

ولا شك ان التوافق بين تلك الحسابات المرتبطة تعتبر بالتاكيد دليل اثبات على أن تلك الحسابات خالية على الاقل من الاخطاء والمخالفات .

ثالثا : اسئلة ومشاكل

(أ) اسئلة للمناقشة : -

١- ما هى أدلة الإثبات فى المراجعة . وما المقصود من كفايتها وصلاحيتها ؟

٢- كيف يمكن لطبيعة العنصر محل المراجعة أن تؤثر على حكم المراجع فيما يتعلق بكفاية أدلة الإثبات ؟

٣- كيف تؤثر جودة وصلاحية الأدلة على كمية أدلة الإثبات المطلوبة لتدعيم رأى المراجع ؟

٤- ما المعيار الذى يمكن أن يطبقه المراجع فى تحديد مدى كفاية أدلة الإثبات التى يجمعها خلال عملية المراجعة ؟

٥- ما المقصود بالفعالية والملائمة فى تحديد مدى صلاحية أدلة الإثبات ؟ وماذا يقصد بموضوعية أدلة الإثبات فى المراجعة ؟

٦- لماذا يعتمد المراجع على اجراءات اختيارية فى جمع أدلة الإثبات فى المراجعة ؟

٧- ما المقصود بمسار المراجعة . وحدد السجلات والمستندات الرسمية التى تظهر عادة فى مسار المراجعة لحسابات المدينين ، وتتبع هذه السجلات والمستندات لتوضيح كل من عمليتى الفحص المستندى والتتبع ؟

٨- كيف تحفظ وتوثق النتائج المستخلصة من الإستفسارات الشفهية كدليل اثبات فى المراجعة ؟

٩- يرى أحد المحاسبين حديثى الخبرة أن استيفاء الأهداف الستة الرئيسية التى تهدف المراجعة لتحقيقها يتم من خلال التحقق من جميع أرصدة الحسابات . المطلوب تقييم ما يراه ذلك المحاسب فى ضوء وجود اجراءات معينة لجمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة للحكم على صدق وعدالة القوائم المالية .

١٠-اشرح المقصود بكفاية أدلة الإثبات والعوامل التى تؤثر على ذلك ؟

١١-اشرح المقصود بصلاحية وجودة أدلة الإثبات ؟

١٢-اشرح طرق ووسائل الحصول على أدلة الإثبات ؟

١٣-حدد المقصود بالفحص المستندى - وكيفية تبويب الأدلة المستندية التى يمكن أن تتبع من ذلك الفحص .

١٤-ما هى طريقتى استخدام المراجع لأدلة الإثبات المستندية ؟

١٥-حدد المقصود بالملاحظة وكيف يستخدم ذلك الإجراء فى الحصول أدلة الإثبات الكافية والصالحة .

١٦-حدد المقصود بالمصادقات وأنواعها وأهميتها فى تحقيق أهداف المراجعة .

١٧-حدد المقصود بالإستفسار وكيفية استخدامه فى الحصول على أدلة الإثبات الكافية والصالحة .

١٨-حدد المقصود بالفحص الحسابى والفحص التحليلى وكيفية استخدام كل منهما فى الحصول على أدلة أثبات صالحة وكافية .

(أ) علق على صحة أو خطأ العبارات التالية :-

١- تنقسم اجراءات التحقق الأساسية التى تضمن اكتمال وسلامة وصحة المعلومات المحاسبية الى نوعين رئيسين .

٢- ترتبط أدلة الإثبات بكل من اجراءات مدى الإلتزام واجراءات التحقق .

٣- غالباً ما يعتمد المراجع على معيار التكلفة والمنفعة عند جمع أدلة الإثبات .

٤- حتى تتحقق لأدلة الإثبات الصلاحية يجب أن تتسم بالفعالية والملائمة .

٥- نوجد عديد من الإعتبارات المرتبطة بتحديد طبيعة أدلة الإثبات الكافية الصالحة أشار اليها معيار المراجعة الدولى التاسع .

٦- عند جمع أدلة الإثبات يتعين تحديد العناصر التى يجب فحصها وتحديد الإجراءات التى تنتج أدلة اثبات كافية وصالحة .

٧- تعتمد صلاحية أدلة الإثبات المستندية على أمرين رئيسيين .

٨- تنطوى المراجعة المستندية على أربعة اعتبارات أساسية .

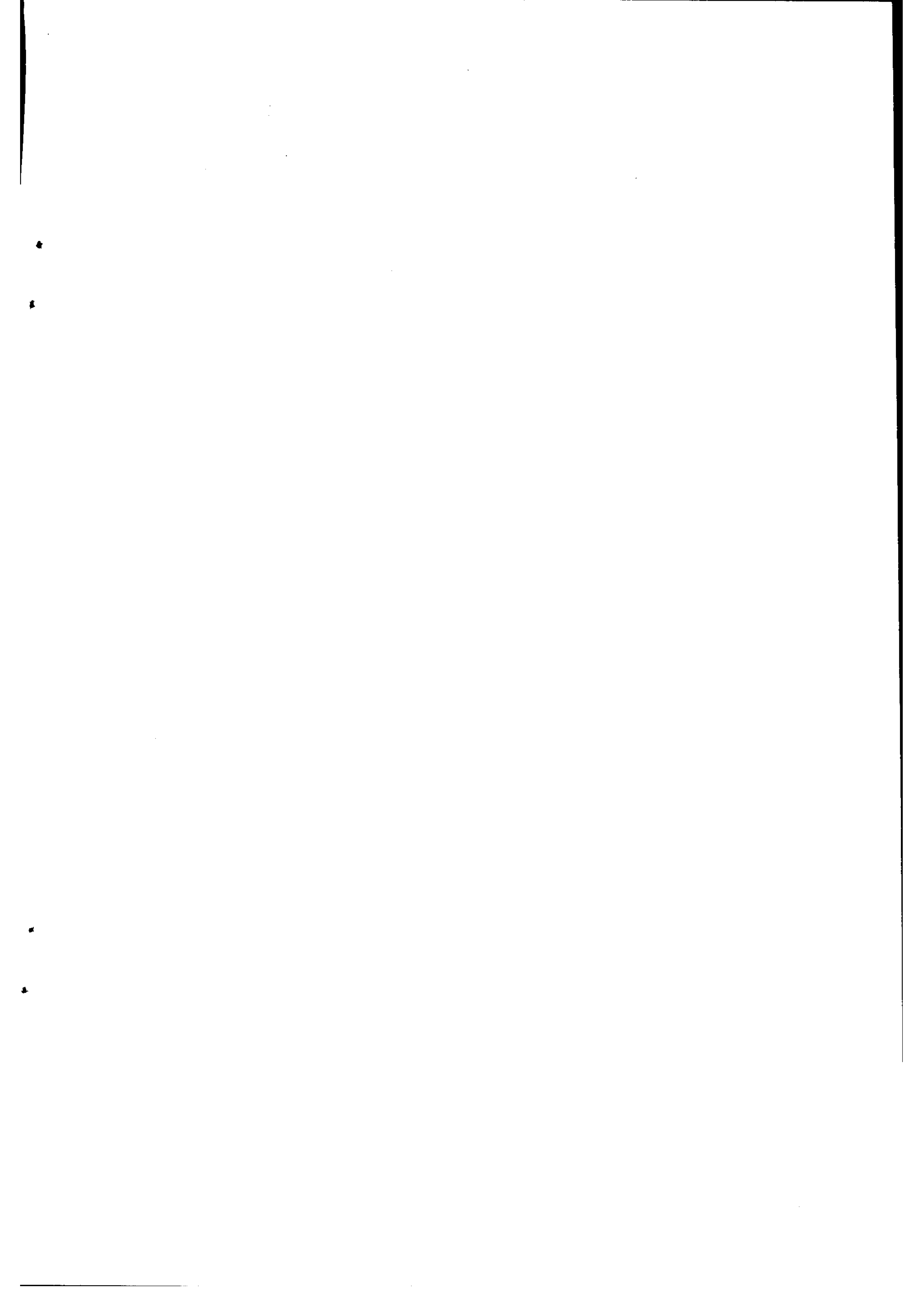
٩- توفر الملاحظة دليلاً هاماً على اثبات وجود الأصول الا أنها تكون قليلة الفائدة للتحقق من صحة مزاعم العميل الخاصة بالتقويم وصحة اثبات العمليات بالسجلات .

١٠-تعد المصادقات ذات أهمية كبيرة فى تحقيق هدف المراجعة المرتبطة بالتقويم واستقلال الفترات المالية .

١١-يعتبر الإستفسار طريقة بديلة للأساليب الأخرى التى توفر أدلة اثبات صالحة وكافية .

١٢-غالباً ما يرتبط اجراء الإستفسار والفحص الحسابى بأساليب جمع أدلة اثبات أخرى .

١٣-يعتبر الفحص التحليلى من أساليب جمع أدلة الإثبات التى تلفت نظر المراجع للأمور غير العادية فقط .



الفصل الثامن

أوراق العمل و التوثيق و أقرارات الادارة

أولاً : أوراق العمل والتوثيق Working Papers and Documentation

مقدمة

نص المعيار الدولى الثالث للمراجعة على أنه يجب على المراجع الاحتفاظ بملفات للمراجعة تحتوى على أوراق العمل والمستندات ، والوثائق لكافة الأمور التى تقيم الدليل على أن المراجعة قد تمت طبقا للمبادئ الأساسية .

فأوراق المراجعة إذن هى السجلات أو الملفات التى يحتفظ بها المراجع والتى تشير الى طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية المراجعة ، حيث تبين الإجراءات المتبعة واختبارات الالتزام والاختبارات الأساسية واستنتاجات المراجعة التى تمت لبنود القوائم المالية .

عموما يهدف هذا الفصل الى دراسة أوراق العمل التى يعدها المراجع أو يحصل عليها ويحتفظ بها لنفسه والمرتبطة بأدائه لعملية المراجعة . حيث يتم دراسة أهمية أوراق العمل ومضمونها ومحتواها والاعتبارات المرتبطة بذلك ، ومحتويات أوراق العمل . وشكلها وملكية وحيازة أوراق العمل .

٨/١/١ أهمية وأغراض أوراق العمل (المراجعة)

حدد معيار المراجعة الدولى أهمية أوراق العمل فى أنها :-

١- تساعد المراجع فى تخطيط وأداء عملية المراجعة .

٢- تساعد المراجع فى الإشراف وفحص أعمال المراجعة .

٣- تعتبر بمثابة دليل إثبات على ما أنجز من أعمال المراجعة وتدعيم رأى المراجع .

ويلاحظ أن المراجع ليس لديه أى مستندات أو دفاتر يومية أو حسابات أستاذ مثلما هو الأمر بالنسبة لمحاسب المنشاة والذين يقوم بإعداد سجلاته من واقع المستندات المؤيدة مثل الفواتير والإيصالات والشيكات .

ومن هنا يتعين أن يقوم المراجع بتوثيق رأيه والنتائج التى توصل إليها حيث أنه عادة ما يترك المستندات التى قام بمراجعتها للمنشأة . ومن ثم فانه يقوم بإعداد

سجل لتأيد عمله ورأيه المهني ، ومن هنا فان أوراق المراجعة لها عديد من الأغراض التى لعل من أبرزها :-

١-تساعد المراجع مباشرة في أعداد عملية الفحص .

٢-تعتبر بمثابة سجل تاريخي للعمل الذى تم .

٣-تحتوى على أساس رأى المراجع في إعداد القوائم المالية .

٤-تمد المراجع بالمعلومات التى تستخدمها في إعداد تقريره .

٥-تساعد الشركاء والمشرفين والمساعدين الأول في فحص وتقويم العمل الذى قام به المراجعين الخاضعون لإشرافهم .

٦-تعتبر دليل الإثبات الرئيسي على ما قام به المراجع من عمل إذا حدث في المستقبل ادعاء عليه بالإهمال فيأداء واجباته .

٧-٧- قد تظهر مشكلات خاصة بالعميل في المستقبل وحينئذ يمكن الرجوع أليها والحصول منها على معلومات هامة . كما يلزم الرجوع إليها عند القيام بعملية المراجعة الخاصة بالسنة التالية.

٢/١/٨ شكل ومضمون أوراق العمل والاعتبارات الخاصة بها

لم تتضمن معايير المراجعة إرشادات محددة لاعداد أوراق المراجعة وانما نصت على أن شكل ومحتوى أوراق المراجعة يجب أن يتناسب مع احتياجات وظروف مهمة المراجعة .

على أية حال فيما يلي أهم الإرشادات المتعلقة بتنظيم شكل ومحتوى أوراق العمل :-

١-يجب ان تسجل أوراق العمل عملية تخطيط المراجعة وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي أديت والنتائج التى تم التوصل إليها من الأدلة التى حصل عليها المراجع .

٢-يجب أن تكون أوراق العمل متكاملة ومفصلة بما يمكن المراجع ذو الخبرة من استيعاب عملية المراجعة . وأن مدى التسجيل الذى يجريه المراجع يتوقف على حكمه المهني ، إذ ليس ضروريا ولا عمليا بالنسبة للمراجع أن يثبت في أوراق عمله كل الملاحظات أو الاعتبارات أو النتائج التى توصل

يثبت فى أوراق عمله كل الملاحظات أو الاعتبارات أو النتائج التى توصل إليها .

٣- يجب أن تتضمن أوراق العمل تطابق جميع الامور الهامة التى تتطلب حكم المراجع الشخصى مع ما توصل إليه بشأنها .

٤- يجب أن تحتوى أوراق المراجعة على معلومات كافية تبين أن القوائم المالية التى تم مراجعتها تتفق مع سجلات العميل .

٥- يجب أن تنظم تلك الأوراق بحيث تبين أن المهمة قد خططت بشكل مناسب وأن عمل المساعدين تم الإشراف عليه طبقا لمعايير العمل الميدانى .

٦- يجب أن تبين تلك الأوراق أن نظام الرقابة الداخلية قد تم فحصه وتقييمه طبقا للمعيار الثانى من معايير العمل الميدانى .

٧- يجب أن توضح أوراق المراجعة إجراءات المراجعة المتبعة والاختبارات المؤداة للحصول على أدلة إثبات كافية وصالحة بما يحقق المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى .

٨- يجب أن يكون هناك دليلا للإثبات على أن الأمور الشاذة وغير العادية والاستثناءات التىأوضحت عنها إجراءات المراجعة قد عولجت بشكل مناسب .

هذا ويتأثر شكل ومحتويات أوراق العمل ببعض الأمور مثل :-

أ- طبيعة المهمة .

ب- شكل تقرير مراجع الحسابات .

ج- طبيعة أعمال العميل ومدى تعقيدها .

د- طبيعة وحالة سجلات العميل ودرجة الاعتماد على الرقابة الداخلية .

هـ- مدى الحاجة للتوجيه والإشراف وفحص الأعمال المؤداة من المساعدين .

ويجب تصميم أوراق العمل وتنظيمها بعناية لتتمشى مع الظروف وما تتطلبه من عمليات المراجعة على حدة ، وقد يؤدى استخدام أوراق عمل نمطية وموحدة (مثل قوائم الفحص أو الخطابات النمطية أو التنظيم النمطى لأوراق

العمل) الى زيادة كفاءة إعدادها وفحصها ، كما تسهل عملية إسناد الأعمال وتعتبر في الوقت نفسه وسيلة للرقابة على جودتها .

ولتحسين كفاءة المراجعة يقوم المراجع عادة بالاتفاق مع العميل على تخطيط واستخدام الكشوف والتحليلات وأوراق العمل الأخرى المعدة بمعرفة موظفي العميل ، ويجب في مثل هذه الحالات أن يتأكد المراجع أن هذه الأوراق قد أعدت إعداد سليما .

٣/١/٨ محتويات أوراق المراجعة Contents of Andit Working Papers

بصفة عامة تقسم أوراق المراجعة الى قسمين رئيسين هما الملف الدائم والملف الجارى . حيث يتضمن الملف الدائم البيانات التى لها صفة الاستمرار وبالتالي تكون لها منفعة دائمة عند إجراء أى فحص أو أية عملية مراجعة . أما الملف الجارى فانه يتضمن تلك البيانات المتعلقة فقط بسنة الفحص .

أ - الملف الدائم The Permaneut File

يخدم الملف الدائم عدة أغراض هي :-

١- أن هذا الملف يتضمن بيانات تاريخية عن الشركة التي يمكن للمراجع المستمر الاستفادة منها عند مراجعة شركة العميل سنة بعد أخرى . كما أنها تعطى المراجع الجديد فكرة مبدئية عن شركة عميل المراجعة .

٢- يساعد الملف الدائم المراجع اللاحق في تخطيط مهمة المراجعة (عندما يحل مراجع جديد محل مراجع سابق لأداء عملية المراجعة) .

٣- حيث أن معظم أوراق هذا الملف الدائم لاتتغير (أو قد تتطلب تحديثاً طفيفا) وحيث أن وضع تلك الأوراق في مكان واحد يسهل الرجوع إليه . فان ذلك يترتب عليه تخفيض ضرورة نسخ معلومات مكررة (رغما عن ضرورتها) سنة بعد أخرى .

وعادة ما يتم إنشاء ذلك الملف الدائم للعميل عند أول مهمة مراجعة له ، وفي كل سنة يتم إضافة او حذف أو تعديل بعض عناصره . وبوجه عام فان محتويات هذا الملف يشتمل على ما يلي :-

١-العقد الإبتدائى والنظام الأساسى للشركة وملخص لأهم ما تحتويه كل منها من أحكام (مثال ذلك رأس المال ، ومجلس الإدارة ، وسياسات توزيع الأرباح ...) .

٢-معلومات متعلقة بالهيكل التنظيمى والإداري للشركة وقائمة بأسماء الموظفين الرئيسين للشركة واختصاصاتهم ونسخة من توقيعاتهم .

٣-ملخص للنظام المحاسبى المتبع وقائمة كاملة بالدفاتر والسجلات المستخدمة ، ونسخة من دليل الحسابات ولائحة الحسابات بالشركة ، وابرز البيانات المحاسبية الهامة (عن الإهلاك والمخزون) .

٤-ملخصات محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والتى تستخدم كدليل إثبات دائم على أن عمليات العميل الهامة قد تم الموافقة عليها من قبل مجلس الإدارة .

٥-تحليلات أهم حسابات القوائم المالية ذات الطبيعة المستمرة مثل أسهم رأس المال ، والفائض المحتجز ،والديون طويلة الأجل ، والأصول الثابتة المادية وغير الملموسة .

٦-نتائج الفحص التحليلى ، وتحليل النسب والإتجاهات الهامة ، كنسب الربح ، ونسب التداول ومعدل العائد على حقوق المساهمين .

٧-مذكرات وافية عن العقود التى يسرى مفعولها لآجال ومدد طويلة ، مثال ذلك شروط السندات والقروض وترتيبات اصدار الأسهم .

٨-العقود مع مسئولي الشركة (كرئيس مجلي الإدارة والعضو المنتدب) ، فضلا عن الاتفاقات والعقود الأخرى العامة مثل عقود الإيجار طويلة الأجل ، وحقوق إصدار وبيع الأسهم وخطط المكافآت والعقود الجوهرية والهامة للعملاء والموردين .

٩-تقدير الوقت اللازم لمراجعة اجماليات القوائم المالية ، ولا شك آن ذلك يساعد فى جدولة المهمة ورقابة مدى الإنجاز الذى تم بما فى ذلك الإشراف على عمل المساعدين .

ب - الملف الجارى The Current File

ويشمل وصف الإجراءات المؤداة لمراجعة القوائم المالية بالإضافة الى تعديلات وتسويات المراجعة لتلك القوائم والحسابات التى تتضمنها ، ولا شك أن الأوراق بالملف الجارى يساعد على الإحتفاظ بأدلة الإثبات بشكل مكتوب

وبصورة قابلة للرجوع إليها عند الضرورة ، وبحيث يكون هناك ملف لكل سنة من السنوات المالية يضم جميع أوراق المراجعة الخاصة بتلك السنة .

ومن أمثلة البيانات التى يضمها الملف الجارى ما يلى :-

١-المراسلات بين المراجع والمنشأة والإقرارات والشهادات المستلمة من العميل.

٢-برنامج المراجعة .

٣-جميع ملاحظات المراجع واستفساراته التى نشأت من خلال القيام بعملية الفحص وردود المنشأة عن تلك الملاحظات والإستفسارات .

٤-قائمة الإستقصاء الجارية عن نظام الرقابة الداخلية .

٥-ميزان المراجعة .

٦-التسويات المختلفة التى اجراها المراجع على القوائم المالية .

٧-الكشوف التحليلية التفصيلية (مرفقات الميزانية) وتشمل تحليلا للبنود المهمة فى حساب الأرباح والخسائر وتحليل تفصيلى لبعض عناصر الميزانية (مثل كشف بيان المدينين والدائنين والأصول الثابتة ....) .

٨-ملخصات العقود الهامة ذات التأثير على الحسابات . وملخصات لمحاضر جلسات مجلس الإدارة التى لها تأثيرها على الحسابات .

٩- نسخة من الميزانيةوحسابات التشغيل والمتاجرةوالأرباح والخسائروحسابات التوزيع .

١٠-صورة تقرير المراجع على القوائم المالية .

١١-النتائج التى توصل اليها المراجع والمتعلقة بالجوانب الهامة فى عملية المراجعة بما فى ذلك كيفية حل ومعالجة الأمور الإستثنائية والموضوعات غير العادية التى تم الإفصاح عنها من خلال إجراءات المراجعة .

ورغما عن أن كل شركة تتبع أسلوبا خاصا بها فى إعداد هذا الملف الجارى لأوراق المراجعة . إلا أن تلك الأوراق يجب أن تتضمن بصفة عامة ما يلى :-

- أرقام فهرسة تساعد على استخدام أوراق المراجعة بكفاءة بواسطة المراجعين .
- أرقام ربط تبين كافة المعلومات الهامة ذات العلاقات المتداخلة التى توجد فى مجموعات أوراق المراجعة الأخرى .

- معلومات تعريف مثل اسم العميل وعنوان الورقة والتاريخ والفترة الزمنية التى تتعلق بها المعلومات التى تمت مراجعتها .
- التوقيعات والحروف الأولى لمعدى أوراق المراجعة .
- تواريخ تنفيذ خطوات المراجعة ، شاملة العمل الميدانى والفحص الميدانى أو النهائى بواسطة مشرف المراجعة .
- علامات المراجعة والتى تعبر عن الرموز التى يتم وصفها على أوراق المراجعة لتفسير إجراءات جمع أدلة إثبات المراجعة .

وعادة ما يتم استخدام عدد من الرموز أو العلاقات لكل نوع من العمليات . حيث تستخدم علامة معينة للمراجعة المستندية . وعلامة ثانية لمراجعة الترحيلات وعلامة ثالثة لمراجعة المجاميع . وعلامة رابعة لمراجعة نقل المجاميع من صفحة الى أخرى .

١/٨ /٤ ملكية أوراق المراجعة وحيازتها والإحتفاظ بها

تعتبر أوراق المراجعة ملكا للمراجع أو بالاحرى ملكا للمكتب الذى يعمل به . وله حسب رغبته أن يمد عميله ببعضها أو مقتطفات منها . وفى كل الأحوال فتلك الأوراق لا يمكن أن تستخدم كبديل للسجلات المحاسبية .

مع هذا فان حقوق ملكية مكتب المراجعة لأوراق العمل تخضع عادة لقيود واعتبارات وآداب سلوك المهنة ، حيث عندما تكون تلك الأوراق مطلوبة كجزء مكمل لسجلات العميل فان المراجع يجب عليه أن يوفر نسخا من تلك الأوراق للعميل ، كما أن معايير المراجعة قد حذرت من جهة أخرى فى أن تحل أوراق المراجعة محل سجلات العميل ، بل والأكثر من ذلك فقد ركزت قواعد آداب وسلوك المهنة على سرية تلك الأوراق والمحافظة عليها .

هذا ويجب على المراجع أن يتخذ الإجراءات التى تكفل حماية وسرية أوراق عمله ، كما يجب عليه أن يحتفظ بها لفترة زمنية كافية لمواجهة احتياجاته الخاصة وما يتطلبه القانون أو العرف المهنى فى هذا الصدد .

فرغما عن أنه ليس هنـاك قواعد واضحة وصريحة فيما يتعلق بالإحتفاظ بأوراق المراجعة . إلا أنه لتقرير سياسة مناسبة للإحتفاظ بالسجلات فان المراجع يجب أن يكون حذرا بخصوص المتطلبات القانوتية لحفظ تلك الـوراق كقوانـين الفحص الضريبي والتي غالبا ما تتطلب بالإحتفاظ بها لمدة خمسة أعوام .

ثانيا : إقرارات الإدارة

مقدمــــــة

ينص المعيار الدولي الثامن للمراجعه على أن درجة الاعتماد على أدلة الإثبات تتاثر بمصادر الحصول على تلك الأدلة حيث عادة (أ) مايكون الدليل الخارجي (مثل المصادقة الواردة من طرف ثالث) محل ثقة أكبر من الدليـل الداخلـي . (ب)كما يكون الدليل الداخلي محل ثقة أكبر عندما تكون الرقابة الداخلية المتعلقة بة مرضية . (٢) كما تتاثر درجة الثقة أيضاً بالظروف التي يتم خلالها الحصول علية حيث عادة (أ) مايكون الدليل الذى يحصل علية المراجع بنفسه محل ثقة أكبر من ذلك الذى تحصل علية المنشاة . (ب)و يكون الدليل الذى في شكل مستند أو تأكيد مكتوب محل ثقة أكبر من الإقرارات الشفهية .

ويشير خطاب إقرار العميل إلى الإقرارات المكتوبة التى يتم الحصول عليها من الإدارة للتاكيد على الإقرارات الشفهية التى أعطيت للمراجع ولأغـراض التوثيـق الملائم والمستمر لتلك الإقرارات .

يهدف هذا الفصل إلى توضيح طبيعة خطاب إقرارات الإدارة وكيفية أستخدامه كدليل إثبات . والإجراءات التى يجب أن يتخذها المراجع لتقييم وتوثيق تلـك الإقرارات والظروف التى تستلزم الحصول عليها كتابة .

وقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين الإيضاح رقم (١٩) لتحديد المتطلبات الأساسية وأساليب أعداد خطاب إقرار الإدارة .

وتحقيقاً لذلك ينقسم ذلك الفصل إلى النقاط التالية :-

١- طبيعة الإقرارات المقدمة من الإدارة كأدلة إثبات .

٢- توثيق إقرارات وتأكيدات الإدارة فى أوراق عمل المراجعه .

٣- المكونات الأساسية لخطاب إقرار الإدارة .

٤- إجراءات المراجع فى حالة رفض الإدارة تقديم إقرارها المكتوب .

٥- نموذج عام لخطاب إقرارات الإدارة .

(١) طبيعة الإقرارات المقدمة من الاداره كأدلة إثبات

يتعين على المراجع الحصول على إقرار من إدارة العميل بمسئوليتها عن العرض السليم للقوائم المالية ، وبأنها قد وافقت عليها .

ويتميز خطاب اقرار العميل عموماً بعدة خصائص هى :-

- آنة خطاب رسمى مكتوب .
- آنة موجة إلى المراجع .
- آنة يحمل نفس تاريخ تقرير المراجع .
- آنة موقع عن طريق إدارة العميل .
- آنة يتضمن أعتراف واقرار بمسئولية الإدارة عن أعداد القوائم المالية.
- آنة يؤكد على إقرارات الإدارة الشفوية والمكتوبة للمراجع أثناء مسار عملية المراجعة .

فلا شك آن أدراة العميل تقدم للمراجع كثير من التأكيدات أو الإقرارات أثناء فترة المراجعه ، ويتم ذلك تلقائياً أو كرد على أحد الاستفسارات المحددة ، وفى حالة أرتباط تلك الإقرارات بأمور ذات تأثير جوهرى على القوائم المالية ، يتعين على المراجع القيام بالآتى :-

أ- محاولة الحصول على أدلة إثبات مؤيدة من مصادر داخل أو خارج المنشأة حيث آن خطاب إقرار العميل دليل إثبات صالح ولكنة غير كافى ، حيث آنة مكمل لباقى إقرارات المراجعة الأخرى إلا أنة ليس بديل عنها .

ب- تقييم ما أذا كانت الإقرارات المقدمة من الإدارة تتسم بالمنطق ومدى تطابقها وأتفاقها مع أدلة الإثبات والإقرارات الأخرى التي حصل عليها .

جـ- في حالة تعارض تأكيدات أو إقرارات الإدارة مع الأدلة الأخرى ، يجب على المراجع بحث الظروف المحيطة بالموضوع ، ويجب علية إذا دعت الضرورة أعادة النظر في مدى أعتمادة على تأكيدات وأقرارات الإدارة الأخرى .

وأذا كانت إقرارات الإدارة لاتعد بديلاً عن أدلة الإثبات الأخرى التي يتوقعها المراجع – على سبيل المثال لاتعتبر إقرار الإدارة بخصوص تكلفة أصل معين بديلاً عن الأدلة العادية التي يتوقع المراجع وجودها بهذا الشأن . فأذا لم يتمكن المراجع من الحصول على الأدلة الكافية والملائمة التي يتعين وجودها – فأن ذلك يشكل قيداً على نطاق أختباراتة حتى لوكان هناك إقرارات من الإدارة بخصوص ذلك الموضوع.

الا أنة أحياناً ما تكون إقرارات الإدارة هي أدلة الإثبات الوحيدة المتوقع الحصول عليها . على سبيل المثال يجب ألا يتوقع المراجع أن يحصل على أدلة أخرى تؤيد عزم الإدارة على الاحتفاظ بأستثمارات معينة لمدة طويلة للأستفادة من أرتفاع قيمتها . وفي مثل تلك الحالات يشترط حصول المراجع على إقرار كتابي يؤيد الإقرار الشفهي – حيث لن يشكل ذلك قيداً على نطاق أختباراتة .

(٢) توثيق إقرارات وتأكيدات الإدارة في أوراق عمل المراجعة

يتعين على المراجع أن يقوم بتسجيل تأكيدات الإدارة في أوراق المراجعة سواء عن طريق :-

١- كتابة موجز للمناقشات الشفوية مع الإدارة .

٢-الحصول على إقرارات كتابية من الإدارة في صورة خطابات منها .

٣-قد تكون التأكيدات عن طريق خطاب من المراجع يوضح مفهومة وفهمة لتلك التأكيدات . وفي تلك الحالة يتعين حصول المراجع على أعتماد لمحتويات خطابة من الإدارة .

عموماً يجب آن يحصل المراجع الحيادى على إقرارات مكتوبة من الإدارة كجزء من عملية المراجعه ، وعند إقرار الإدارة كتابياً لتأكيدات شفهية فأن ذلك من شأنة تقليل أحتمال حدوث سوء فهم بين المراجع والإدارة .

وتعتمد الإقرارات المكتوبة علـى الظروف المحيطة إلا أنها عادة ماتتضمن تلك البنود التى سيتم مناقشتها فى المكونات الأساسية لخطاب إقرار الإدارة . وعموماً فـأن المراجع يجب علية الحصول على إقرار كتابى من الإدارة لتأييد تأكيداتها الشفهية التى أعطيت للمراجع فـى أمور ذات تأثير جوهرى على القوائـم الماليـة (سـواء بمفردها آو فى مجموعها على القوائم المالية) وذلك فى حالة عدم توقع وجـود أدلة إثبات آخرى كافية وملائمة .

(٣) المكونات الأساسية لخطاب إقرار الإدارة

بصفة عامة هناك عدة أعتبارات ومتطلبـات هامـة ترتبـط بتحديـد العناصر الأساسية لخطاب إقرار الإدارة هى :-

- يجب آن يوجة خطاب إقرارات الإدارة عند طلبة الى المراجع متضمناً البيانات المطلوبة . ويلزم آن يكون الخطاب مؤرخاً وموقعاً .
- عـادة مايتوافق تـاريخ خطاب إقرارات الإدارة مع تـاريخ تقريـر المراجـع علـى القوائم المالية . إلا آنة فى ظل ظـروف معينـة يمكـن الحصـول علـى خطـاب إقـرار منفصل عن عمليات محددة آثناء فترة المراجعة .
- يجب آن يوقع خطاب إقرار الإدارة ممن يتحملون المسئولية الاولى مـن المنشأة ، وهم فى العادة المديـر العـام والمديـر المـالى . وقد يرغب المراجع أحياناً فى الحصـول علـى خطاب الإقرارات من مسئولين آخريـن ، علـى سبيل المثـال قـد يرغب المراجع فى الحصول على تـأكيدات كتابيـة بخصوص أكتمـال محـاضر أجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة من الشخص المسئول عن حفظ محاضر تلك الاجتماعات .

- قد يتم قصر خطابات إقرار العميل عن تلك الأمور التى تعتبر جوهرية سواء على المستوى الفردى أو الإجمالي للقوائم المالية ، حيث يجب أن يتوصل المراجع وأداره العميل الى فهم لقيود الأهمية النسبية .

بصفة عامة تتضمن خطابات إقرار العميل على مايلي :-

أ- إقرار إدارة العميل Client Acknowledgements

وعادة مايتم التأكيد على إقرار الإدارة بمسئوليتها عن القوائم المالية عن طريق البنود التالية :-

١-إقرار الإدارة عن مسئوليتها عن العرض العادل في القوائم المالية للمركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

٢-الإقرار بعدم وجود عمليات غير مسجلة أو آي تحريفات آخرى فى القوائم المالية .

٣-الإقرار بأن كافة السجلات المالية والبيانات المتعلقة بها قد تم آتاحتها للمراجع .

٤- الإقرار بان كافة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة تعتبر كاملة ومتاح الحصول عليها .

ب- تأكيدات وضمانات العميل Clients Assurance

حيث يجب أن يتضمن خطاب إقرار العميل الضمانات التالية :-

١-أنة قد تم توفير المعلومات المرتبطة بعمليات الأطراف ذات العلاقة والقيم الملائمة لحسابات المدينين والدائنين .

٢-أنة قد تم توفير المعلومات المرتبطة بالخطط أو الأهداف التى تؤثر على القيم الدفترية أو تبويب الأصول والخصوم .

٣-أن الشركة قد قامت بوضع تبويب مقنع لكافة الأصول .

٤-أنة قد تم الإفصاح عن أى حجز أو رهن على الأصول .

٥-أن الشركة قد خفضت المخزون الراكد إلي صافى قيمتة القابلة للتحقق .

٦-أن المعلومات المرتبطة بالأحداث اللاحقة قد تم الحصول عليها .

٧-أنة قد تم الإفصاح عن المخالفات المرتبطة بالإدارة أو العاملين .

٨-أنة قد تم الحصول على الاخطارات المرسلة من الهيئات الرقابية الخاصة بعدم الالتزام بمتطلبات أعداد التقارير وأية عيوب تشوبها .

٩- أنة قد تم الحصول على المعلومات الخاصة بأية قيود موضوعة على أرصدة النقدية . والإفصاحات عن التسهيلات الائتمانية أو الترتيبات المماثلة .

جـ- الاتفاقيات Aggreements

حيث يتضمن خطاب إقرار العميل الترتيبات والاتفاقيات التالية :-

١-أنة قد تم الحصول على المعلومات الخاصة بعدم الالتزام بجوانب الاتفاقيات التعاقدية التى قد تؤثر على القوائم المالية .

٢-أنة قد تم الإفصاح عن الاتفاقيات المرتبطة بأعادة شراء أصول سبق وان تم بيعها.

٣-أنة قد تم توفير المعلومات الخاصة بشراء اسهم رأس المال أو أرتباطاتها بالإضافة الى عمليات تجزئة اسهم رأس المال والى غير ذلك من الترتيبات .

د- الارتباطات والالتزامات المحتملة Commitements and Contengencies

يتضمن خطاب إقرار العميل مايلى :-

١-الخسائر الناتجة عن عقود واتفاقيات المبيعات .

٢-الخسائر الناتجة عن عقود واتفاقيات المشتريات الخاصة بوجود كميات مخزون زائد عن اللازم أو التى تم شرائها عند أسعار تزيد عن السوق .

٣-الانتهاكات للقوانين واللوائح التى يجب دراسة تأثيرها والإفصاح عنها فى القوائم المالية .

٤-التزامات أخرى أو أرباح أو خسائر محتملة يتعين وضع مخصص لها أو الإفصاح عنها طبقاً لبيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٥) .

٥-مطالبات غير مؤكدة أو ربط ضريبى تم الإفصاح عنة من المستشار القانونى بأنة يمثل تاكيد محتمل ويجب أن يتم الإفصاح عنه طبقاً لإيضاحات مجلس معايير المحاسبة المالية .

(٤) إجراءات المراجع فى حالة رفض الإدارة تقديم إقرارها المكتوب

أن رفض إدارة العميل تقديم الإقرارات أو التأكيدات التى يرى المراجع ضرورتها يعتبر تضييقاً لنطاق أختباراتة . وفى مثل ذلك الموقف يتعين على المراجع تقييم

درجة أعتمادة على الإقرارات والتأكيدات الأخرى للإدارة التى أعطيت له أثناء المراجعة ، وان يبحث عن ما إذا كان لذلك الرفض تأثيرا إضافياً على تقريرة .

أما إذا رفضت إدارة العميل إعطاء تأكيدات كتابية للمراجع بالاكتفاء فقط بإقراراتها الشفوية ، فأن ذلك يعتبر تضيقاًلنطاق الاختبارات (مالم يكن المراجع مقتنعاً بوجود أسباب وجيهة ومقبولة لمثل ذلك الرفض ، ومدى إمكانية الاعتماد على الإقرارات الشفوية) .

عموماً فأن هذين الآمرين يعتبرا بمثابة قيداً جوهرياً على نطاق عملية المراجعة ، وهو يمثل سبباً كافياً لإصدار المراجع تقريراً متحفظاً . ويتعين علية أيضاً دراسة تأثير ذلك الرفض على مقدرة المراجع على الاعتمادعلى إقرارات الادار ة الاخرىبصفةعامة .

(٥) نموذج عام لخطاب إقرارات الإدارة

يستخدم النموذج التالى لبيان إقرار ادارة العميل مقترناً بالاعتبارات التى سبق أن تم إيضاحها . وغنى عن القول فأن ذلك النموذج ليس موحداً وانما يختلف حسب ظروف كل منشاة أو حسب الفترة التى يعد خلالها ذلك الإقرار .

القاهرة ...../ .... / ....

الى السيد / مراقب حسابات الشركة .

نتقدم بهذة الإقرارات المتعلقة بمراجعتكم للقوائم المالية الخاصة بشركة ....

كما تظهر فى ٣١ ديسمبر ١٩ بهدف إبداء رأى عما إذا كانت القوائم المالية تعطى صورة صادقة وعادلة عن المركز المالى ونتائج العمليات .

بناء على أفضل المعلومات والاعتمادات المتوفرة لدينا نؤكد التصريحات التالية :

١- نؤكد علمنا بمسئوليتنا عن العرض السليم للقوائم المالية ، بما فى ذلك الإفصاح عن كل المعلومات التى يتطلبها القانون .

٢-لم تكن هناك أى مخالفات مرتبطة بالإدارة أو العاملين الذين لهم دور مؤثر على نظام الرقابه الداخلية أو التى قد يكون لها تأثير هام على القوائم المالية .

٣-وضعنا تحت تصرفكم كل الدفاتر والسجلات المحاسبية والمستندات المؤيدة لها وكذلك كل محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة (عقدت فى تاريخ كذا وكذا) .

٤-خلت القوائم المالية من الأخطاء والحذف ذو التأثير الهام .

٥-قامت الشركة بتنفيذ جوانب اتفاقيات العقود آلتي قد يكون لعدم تنفيذها تأثير هام على القوائم المالية . فيما يتعلق بالأمور المالية فلم تكن هناك آية نواحى بخصوص عدم تنفيذ الشركة لمتطلبات السلطات المسئولة .

٦-تم الإثبات الصحيح والإفصاح المناسب فى القوائم المالية عمايلى :

ا- الأرصدة والمعاملات مع الأشخاص الذين لهم علاقة بالمنشأة .

ب-الخسائر الناتجة عن ارتباطات البيع والشراء .

ج- اتفاقيات اعادة شراء أصول سبق بيعها .

د-الأصول المرهونة كضمان اضافي .

٧-ليس هناك خطط أو نوايا قد يكون لها تأثير هام على قيمة وتصنيف الأصول والخصوم المنعكسة فى القوائم المالية .

٨-تم تحديد كل المخزون الزائد عن الحاجة أو المتقادم وليس هناك أى مخزون مقيد بقيمة تزيد عن صافي القيمة البيعية .

٩- للشركة حق قانونى على كافة الأصول ولم يكن هناك أى حجوزات أو رهونات على أصول الشركة فيما عدا تلك الموضحة في بند رقم ....

١٠-قمنا بالتسجيل والإفصاح عن كافة الالتزامات الفعلية والمحتملة وكذلك قمنا بالإفصاح فى بند رقم .... عن الضمانات التى أعطيناها لأى طرف ثالث .

١١-فيما عدا .... الموضح ببند رقم .... على القوائم المالية . فليس هناك أى أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية تستوجب تسوية أو إيضاح فى القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها .

١٢- مطالبة الـ............ لشركة .... تم تسويتهابمبلغ .... وتم عمل المخصص المناسب فى القوائم المالية وليس هناك أى مطالبات أخرى متعلقة بأمور قضائية ولا نتوقع استلام مطالبات أخرى .

ثالثاً : اسئلة ومشاكل

(أ) اسئلة للمناقشة : -

١-ما هى أوراق المراجعة ، ولماذا تعتبر هامة ومن الذى يملكها ؟

٢-ما هى الإرشادات التى تتعلق بتنظيم ومحتوى أوراق المراجعة ؟

٣-ما معنى وأغراض علامات المراجعة ؟

٤-هناك جزء هام فى كل عملية فحص للقوائم المالية وهو اعداد أوراق المراجعة .

المطلـــوب

- ناقش علاقة أوراق المراجعة بكل من معايير العمل الميدانى .
- اعداد قائمة بالتعليقات والتفسيرات والملاحظات التى يجب على كل عضو فريق المراجعة عملها بالنسبة لتحليل أحد الحسابات لإعداد ورقة مراجعة تصلح كدليل اثبات فى فحصه – دون وصف أية اجراءات مراجعة مطبقة على الحساب .

٥-رفضت ادارة عميل المراجعة مد أحد المحاسبين القانونيين باقرار الإدارة . ويرى مدير الشركة أنه لا يجد سبباً لمثل ذلك الخطاب لأن من مسئولية فريق المراجعة اكتشاف الإنحرافات عن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها والأخطاء والمخالفات . وهو يرى أن تعيين هؤلاء المراجعين ما هو الا لتحقيق تلك الأهداف .

المطلـــوب : الشرح للعميل لماذا يجب عليه تقديم اقرار الإدارة . وما هو التصرف الذى يمكن اتخاذه من المراجع اذا استمر العميل فى رفضه لتقديم ذلك الإقرار والتبرير .

٦-حدد الإرشادات الهامة المتعلقة بتنظيم شكل ومحتوى أوراق العمل .

٧-حدد محتويات أوراق المراجعة وأغراضها .

٨-عرف خطاب اقرار الإدارة وطبيعته .

٩-كيف يتم استخدام خطاب اقرار الإدارة كدليل اثبات فى المراجعة .

١٠-حدد الإجراءات التى يجب أن يتخذها المراجع لتقييم وتوثيق اقرارات الإدارة.

١١-وضح الظروف التى تستلزم الحصول على اقرار الإدارة كتابة .

١٢-اذكر اجراءات المراجع في حالة رفض الإدارة تقديم اقرارها المكتوب .

١٣-اشرح المكونات الأساسية لخطاب اقرار الإدارة .

١٤-صور نموذج عام لخطاب اقرار الإدارة .

ب- علق على صحة أو خطأ العبارات التالية :-

١- تعتبر أوراق العمل هامة للمراجع لعديد من الأسباب .

٢-لم تتضمن معايير المراجعة ارشادات محددة لإعداد أوراق المراجعة .

٣-يتأثر شكل ومحتويات أوراق العمل بعديد من الإعتبارات والأمور .

٤-بوجه عام تنقسم أوراق عمل المراجعة الى قسمين رئيسيين .

٥-يخدم الملف الدائم عديد من الأغراض .

٦-يتضمن الملف الجاري عديد من البيانات والمستندات .

٧-تعتبر اوراق المراجعة ملكا للمراجع وللشركة عميل المراجعة .

٨-تخضع حقوق ملكية المراجعةلأوراق المراجعة لقيودواعتبارات وآداب وسلوك المهنة .

٩-يتعين على المراجع الحصول على اقرار من ادارة العميل بمسئوليتها عن العرض السليم للقوائم المالية .

١٠-هناك عدة عناصر وخصائص ترتبط بخطاب اقرار الأدارة .

١١-لا تعد اقرارات الإدارة بديلاً عن أدلة الإثبات الأخرى .

١٢-أحياناً ما تكون اقرارات الإدارة هي أدلة الإثبات الوحيدة المتوقع الحصول عليها .

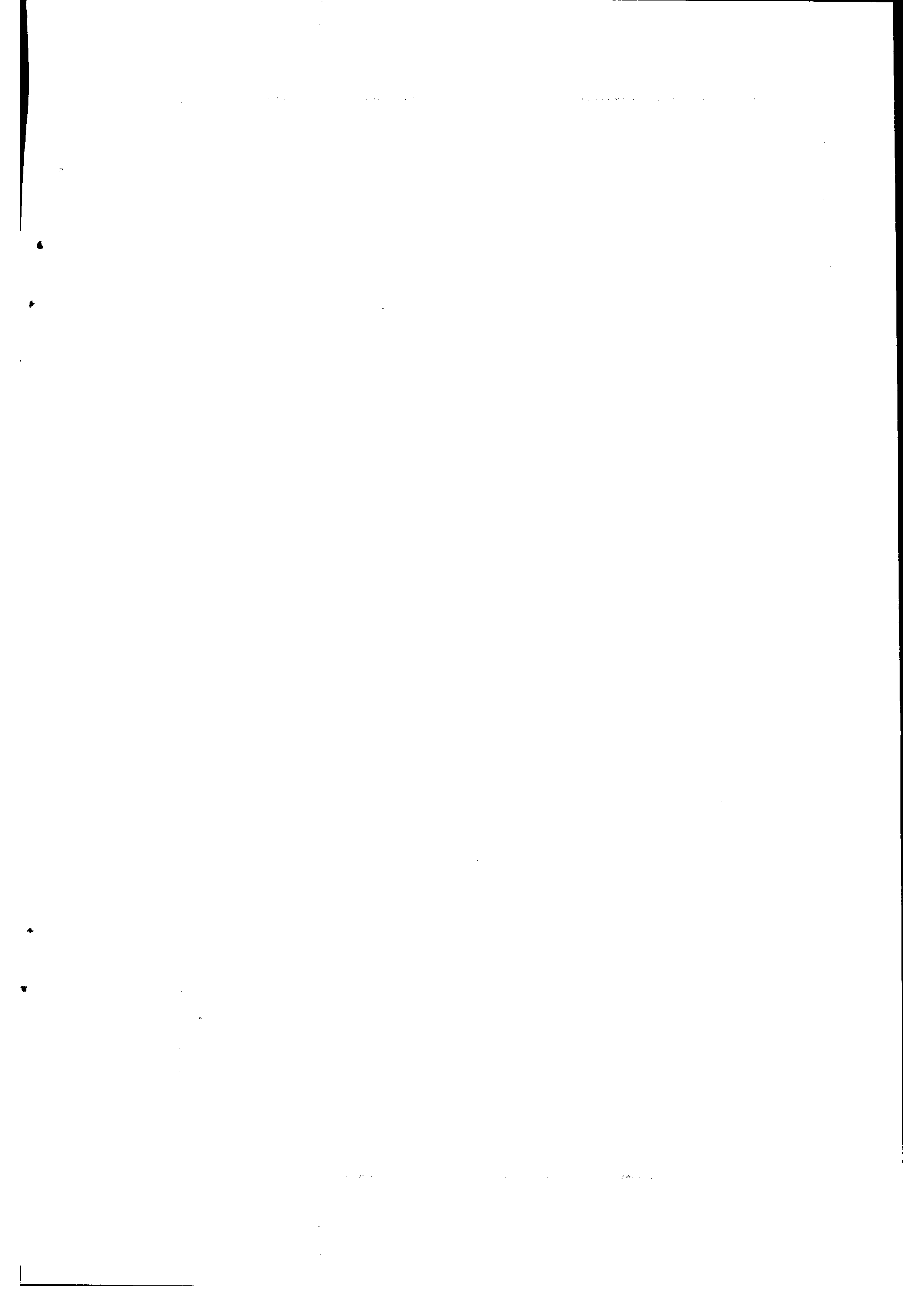
١٣-يتعين على المراجع أن يقوم بتسجيل تأكيدات الإدارة في أوراق المراجعة .

١٤-بصفة عامة هناك عدة اعتبارات ومتطلبات هامة ترتبط بتحديد مكونات خطاب الإدارة .

١٥-يتعين على المراجع اتخاذ اجراءات معينة في حالةرفض الإدارةتقديم اقرارها المطلوب .

الفصل
التاسع

الغش و الخطأ (و أعمال العميل غير القانونية)



مقدمـــــة

نص المعيار الدولي الأول للمراجعة على أنه يتعين على المراجع أن يقوم بإجراءات معينة ومخططة من أجل التأكد من سلامة القوائم المالية من كافة نواحيها الهامة لأغراض تكوين رأى المراجع عن القوائم المالية .

ونظرا للإعتماد على الإختبارات ومحددات ، وحدود الدقة الكامنة فى عملية المراجعة وفى نظم الرقابة الداخلية ، فان الأمر لا يخلو من مخاطرة لا يمكن تحاشيها تتمثل فى بعض الأخطاء الهامة التى تظل بدون اكتشاف . ومع هذا ، إذا وجد أى مؤشر عن وقوع غش أو خطأ ينتج عنه بيانات خاطئة هامة فعلى المراجع أن يوسع نطاق عمله لتأكيد شكوكه أو لنفيها .

والغرض من هذا الفصل هو مناقشة مسئولية المراجع عن اكتشاف عدم صدق البيانات الناتجة عن الغش أو الخطأ عند قيامه بمراجعة المعلومات المالية ، وكذلك لإيضاح الإجراءات التى يجب أن يقوم بها عند اكتشافه لحالات تدعوه الى الشك فى وجود غش أو خطأ أو الحالات التى يجزم فيها بوقوع أى منهما .

كذلك يهدف هذا الفصل أيضا الى تحديد مسئولية ودور المراجع فيما يتعلق بالأعمال غير القانونية للعميل ، بالإضافة الى تحديد الإجراءات الواجب إتباعها فى هذا الشان .

وغنى عن البيان فان معايير المراجعة الدولية لم تفرد معيارا خاصا يتناول ذلك الموضوع رغما عن أهميته .

ولا شك أن كثيرا من مستخدمى القوائم يعتقدون أن اكتشاف الغش والأخطاء هو أمر يجب أن يكون هو الغرض الأساسى من عملية المراجعة ، وربما يكون ذلك صحيحا فى بداية عهد المهنة . إلا أنه مع مرور الزمن طورت المهنة اتجاهها وركزت على الإهتمام على عدالة القوائم المالية كغرض أساسى من عملية المراجعة .

أولاً : طبيعة الغش والأخطاء

ويقصد بمصطلح غش **Fraud** (أو المخالفات **Irregularities**) الخطأ المتعمد في عرض المعلومات المالية بمعرفة واحد أو أكثر من أفراد الإدارة **Management Fraud** أو العاملين بالمنشأة أو الغير .

وعادة ما قد ينشأ الغش مما يأتي :-

أ- تلاعب أو تزييف أو تعديل في سجلات أو مستندات .

ب- إساءة استخدام الأصول أو اختلاسها لمنفعة الإدارة أو الموظفين أو الغير .

ج- إخفاء أو حذف آثر عمليات معينة من السجلات والمستندات .

د- تسجيل عمليات وهمية .

هـ- تطبيق خاطئ لسياسات محاسبية .

في حين يستخدم مصطلح الأخطاء **Errors** للتعبير عن الأخطاء غير المتعمدة في المعلومات المالية ن ومثال ذلك ما يلي :-

أ- الأخطاء الحسابية أو الكتابية في السجلات والبيانات المحاسبية .

ب- السهو أو التفسير الخاطئ للحقائق .

ج- استخدام خاطئ لسياسات محاسبية .

ثانيا : موقف ومسئولية المراجع عن اكتشاف الغش والخطأ

يمكن تحديد موقف ومسئولية المراجع وإدارة المنشأة عن منع واكتشاف الغش والأخطاء طبقا لمعيار المراجعة الدولي للمراجعة رقم (١١) على النحو التالي :-

١- أن مسئولية منع واكتشاف الغش والخطأ تقع على عاتق الإدارة من خلال التطبيق والتنفيذ المستمر لنظام سليم للرقابة الداخلية ، ويقلل مثل هذا النظام من احتمالات وقوع الغش والخطأ إلا أنه لا يلغيها .

٢- لتكوين المراجع لرأيه يقوم بإجراءات معينة ومخططة للحصول على الأدلة التي تطمئنه عن عدالة عرض القوائم المالية وعلى سلامة إعداد القوائم المالية من جميع جوانبها الهامة . ونتيجة لذلك يسعى المراجع للحصول على التأكيد

المناسب بعدم وقوع غش أو خطأ يكون له تأثير هام على القوائم المالية . أما فى حالة وقوعهما عليه التأكد من إظهار أثر الغش فى القوائم المالية بطريقة سليمة ومن أن الخطأ قد تم تصحيحه . وبناء عليه يجب على المراجع تخطيط عمله ليمكنه من اكتشاف التضليل فى المعلومات المالية والناتج عن الغش أوالخطأ . ومن المعلوم أن إمكانية اكتشاف الأخطاء عادة ما تكون أسهل من إمكانية اكتشاف الغش حيث أن الغش دائما ما يصحبه بعض الإجراءات للتستر عليه .

وعلى ذلك يجب للمراجع تخطيط عملية المراجعة على أساس نوع من اتجاه الشك المهنى وأن يدرك أن تنفيذ بعض إجراءات المراجعة العادية قد ينتج عنها أدلة تفيد وجود وجود غش أو أخطاء .

٣- ونتيجة للقيود الملازمة لعملية المراجعة (على سبيل المثال (١) اعتماد طبيعة الإختبارات فى مراجعة القوائم المالية على الحكم الشخصى ، (٢) تتميز كثير من أدلة الإثبات بأنها ذات طبيعة مقنعة أكثر منها حاسمة ، (٣) إن مخاطر عدم اكتشاف بيانات مضللة جوهرية تكون أكثر من المخاطر المرتبطة بوجود خطأ مادى بسب ما يصحب الغش من إجراءات للتستر عليه وإخفاؤه ، (٤) رغما عن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يهدف لتقليل احتمال وجود تضليل بالمعلومات المالية نتيجة الغش أو الأخطاء الاأن دائما ما تكون هناك مخاطر لعدم تطبيق الإجراءات الرقابية كما هى مقررة ، فضلا عن عدم فعالية أى نظام فى حالة وجود غش من الإدارة أو العاملين) .

بصفة عامة توجد باستمرار احتمالات لعدم اكتشاف تحريف مادى فى المعلومات المالية نتيجة لغش أو بدرجة أقل نتيجة لخطأ . ومن هنا يتعرض المراجع لمخاطر وجود تضليل هام فى المعلومات المالية نتيجة للغش أو الخطأ الذى لا تكشف عنه اختبارات المراجعة .

لهذا فان الإكتشاف اللاحق لتحريف هام فى القوائم المالية والناتج عن غش أو خطأ حدث خلال الفترة موضوع تقرير مراجع الحسابات لا يعنى فى حد ذاته أن المراجع قدأخفق فى تطبيق المبادئ الأساسية التى تحكم أية عمليةمراجعة ، وتحديد ما إذا كان المراجع قد طبق المبادئ الأساسية تعتمد على مدى سلامة

الإجراءات التى اتبعها فى ظل الظروف القائمة ومدى ملائمة تقريره المعتمد على نتائج هذه الإجراءات .

٤- يجب على المراجع أن يأخذ فى حسبانه عند تخطيطه وأدائه لعملية المراجعة مخاطر وجود غش أو أخطاء نتيجة وجود تضليل هام فى البيانات المالية ، وتؤدى الاحداث التالية الى تزايد تلك المخاطر : (١) مدى نزاهة وكفاءة الإدارة ، (٢) الضغوط غير العادية فى المنشأة ، (٣) العمليات غير العادية ، (٤) مشاكل الحصول على أدلة مراجعة كافية وسليمة ، وتتزايد تلك المخاطر نتيجة وجود ضعف فى نظام الرقابة الداخلية أو عدم الإلتزام بإجراءات الرقابةالمقررة .

في تلك الأحوال يجب على المراجع آن يستفسر من الإدارة عن أى غش أو خطأ هام كان قد حدث خلال الفترة ، كما يجب أن يقوم بتعديل إجراءات مراجعته مما يتناسب مع ذلك إذا دعت الحاجة .

كما يجب آن يشير المراجع فى خطاب التعيين إلى القيود الملازمة لعملية المراجعة ، والى أن احتمال عدم اكتشاف المعلومات المضللة يظل قائما نتيجة لذلك.

ثالثا إجراءات المراجع فى حالة وجود مؤشر على احتمال حدوث غش أو خطأ

إذا ما كانت هناك مؤشرات تدل على احتمال وجود غش أو أخطاء نتيجة قيام المراجع بعملية المراجعة بما تتضمن به اختبارات لتحقيق عملية الأرصدة بهدف الحصول على أدلة لتأييد حقيقة تلك العمليات وصحة معالجتها من الناحية المحاسبية . (ومن أمثلة الظروف التى تدعو المراجع للشك في وجود غش أو أخطاء جوهرية : (١) وجود فروق فى أرصدة أحد الحسابات الإجمالية ودفتر الأستاذ الفرعى لذلك الحساب ، (٢) الفروق التى تظهرها المصادقات ، (٣) وجود عمليات غير مؤيدة بالمستندات اللازمة ، (٤) وجود عمليات غيرمؤيدة على خلاف تعليمات الإدارة أو دون اعتماد إدارى) ، يتعين على المراجع إتباع ما يلى :-

١- دراسة الآثار المتوقعة لإحتمالات وجود الغش أو الأخطاء على المعلومات والقوائم المالية .

حيث إذا ما اعتقد المراجع أن يكون لذلك الغش أو الخطأ أثر جوهرى على القوائم المالية فيجب عليه أن يقوم بأداء إجراءات إضافية ، أو أن يعدل عن إجراءاته الحالية بما يتناسب مع الوضع الجديد .

ويتوقف مدى هذه التعديلات أو الإجراءات الإضافية على تقدير المراجع فيما يتعلق بالآتى :-

أ- نوعية الغش أو الخطأ الممكن حدوثه .

ب- المخاطر النسبية الناتجة عن وقوع هذا الغش أو الخطأ .

ج- احتمال وجود تأثير هام لغش أو خطأ معين على المعلومات المالية .

٢-عند تأكد شك المراجع من وجود الغش أو الخطأ نتيجة قيامه بإجراءات مراجعة معدلة أو إضافية . يتعين قيامه بالتأكد والتحقق من أن أثر الغش قد انعكس بوضوح على القوائم المالية أو أن الخطأ قد تم تصحيحه .

٣-عندما لا يتمكن المراجع من الحصول على أدلة تؤكد أو تنفى الشك فى وجود غش . يتعين على المراجع دراسة الأثر المحتمل للغش على القوائم المالية وكذلك على تقريره .

كذلك يتعين أن يقوم بدراسة القوانين واللوائح المتعلقة بالموضوع فضلا عن أهمية الحصول على استشارة قانونية قبل أن يصدر تقريره أو قبل انسحابه من مهمة المراجعة .

٤-إذا تبين للمراجع أن أحد أفراد الإدارة قد اشترك فى حالة غش أو حدوث خطأ . يتعين على المراجع دراسة مدى الإعتماد على أية بيانات حصل عليها من هؤلاء الافراد.

٥-إذا تبين للمراجع أن حالة الغش أو الخطأ كان الواجب منعها أو اكتشافها عن طريق نظام الرقابة الداخلية . يتعين عليه إعادة النظر فى تقييمه السابق لذلك النظام . وعليه أيضا إذا لزم الأمر تعديل طبيعة وتوقيت إجراءات عملية المراجعة.

ولا شك أن تقويم المراجع لأنظمة الرقابة المحاسبية الداخلية الذى له علاقة مباشرة بغرض منع حدوث الغش والأخطاء أو اكتشافها يتطلب المراجع القيام بالخطوات التالية :-

أ- أن يأخذ فى اعتباره أنواع الغش والأخطاء المحتمل حدوثها .

ب-أن يحدد الإجراءات الرقابية المحاسبية التى تكفل منع أو اكتشاف مثل هذا النوع من الغش أو الأخطاء .

ج-أن يتأكد من وجود الإجراءات الرقابية الضرورية ومن مدى سلامة تنفيذها .

د-أن يقوم جميع إجراءات الضعف لرأى أنواع الغش والأخطاء ،المحتملة والتى لا تغطيها إجراءات الرقابة الموجودة فعلا .

٦- يجب على المراجع ابلاغ الإدارة دوريا بما تكشف له فى حالة :-

أ- اعتقاده بوجود غش حتى إذا كان تأثيره المنعكس على القوائم المالية غير هام وغير جوهرى .

ب- اكتشاف فعلا وجود غش أو خطأ له أثر جوهرى وهام . وفى تلك الحالة يجب دراسة مسئوليته تجاه الجهات الرسمية .

٧- عند وجود غش يتعين على المراجع تقييم مدى احتمال اشتراك الإدارة العليا فيه . ومن أمثلة الظروف التى تدعو المراجع فى الشك فى سلوك الإدارة :-

(١) عدم قيام الإدارة باتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح بعض نقاط الضعف فى أنظمة الرقابة الداخلية رغما عن إمكانية تحقيق ذلك عمليا ، (٢) عدم وجود عدد كاف من الموظفين للقيام بالوظائف المالية والمحاسبية ، (٣) سرعة دوران شاغلى الوظائف المالية الهامة .

وفى معظم الحالات المرتبطة بالغش يكون من الأصوب للمراجع ابلاغ مسئول فى الهيكل التنظيمى للمنشأة يكون أعلى من مستوى الشخص المسئول عن هؤلاء الذين يعتقد بأنهم مشتركون فى ذلك الغش ، أما فى حالة شك المراجع فى اشتراك المسئولين عن الإدارة العليا للمنشأة فى الغش ، يتعين عليه فى تلك الحالة الحصول على استشارة قانونية تساعده فى تحديد الإجراءات التى يجب عليه اتخاذها .

رابعاً: مسئولية وإجراءات المراجع عن الأعمال غير القانونية لعملاء المراجعة

بصفة عامة لا تهدف عملية المراجعة أساسا الى اكتشاف الأعمال المخالفة للقانون بواسطة أعمال المراجعة ، ورغما عن ذلك يستطيع المراجع التعرف على كثير من الأعمال التى تعتبر غير قانونية Illegal Acts .

وكجزء من أى عملية مراجعة يجب على المراجع القيام باستفسارات عن مدى مراعاة العميل للقوانين والتعليمات السارية ومدى تقيده بها والإجراءات المتخذة من العميل لمنع حدوث آى مخالفات قانونية ، وقد تلفت اجراءات المراجعة العادية نظر المراجع الى حدوث مخالفات قانونية ، وفى تلك الحالات يجب على المراجع أن يتوسع فى عمليات فحصه لتلك الحقائق وأن يطلب الإستفسارات اللازمة من الإدارة ، وربما قد يحتاج الأمر الى الحصول على استشارة من فى الشركة أو من خبراء آخرين .

فإذا تحقق المراجع من حدوث مخالفة قانونية فان الأمر يتطلب من المراجع طبقا لإيضاحات المعايير المهنية الامر يكية كما يلى :-

- أن يرفع المراجع الأمر الى أحد المسئولين فى إدارة المنشأة الذى له سلطة اتخاذ القرار ، ويجب على السلطة المختصة اتخاذ إجراءات التصحيح اللازمة وعمل التسويات اللازمة فى القوائم المالية مع الإفصاح الكافى عن الموضوع – فى تلك الحالة لا يتأثر رأى المراجع بصفة مباشرة باكتشاف تلك الأعمال غير القانونية .
- إلا أن اكتشاف المراجع لتلك الأعمال غير القانونية لابد وأن يؤثر على علاقته بإدارة الشركة وقد تجعله يشك فى بياناتها وقد يقلل من اعتماده على أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية ، فإذا لم يتم الإفصاح عن الأعمال غير القانونية بطريقة مناسبة ، ولم يتم عمل التسويات المحاسبية اللازمة فى القوائم المالية ، فيجب على المراجع التحفظ فى تقريره أو إصدار تقرير سالب أو الانسحاب من عملية المراجعة ،واخطار مجلس الإدارة كتابة بأسباب الإنسحاب من مهمة المراجعة .

خامساً : اسئلة ومشاكل

(أ) اسئلة للمناقشة :-

١- أتم أحد المحاسبين القانونيين مراجعته لإحدى الشركات المساهمة ، وبعد فترة قصيرة من الزمن اكتشف العميل أن أحد العاملين لديه قد اختلس بعض الأموال أثناء فترة المراجعة ، وقد طلب مدير الشركة من المحاسب القانوني أن يشرح أسباب عدم اكتشاف تلك السرقة أثناء عملية المراجعة .

والمطلـــوب

١- الرد على طلب العميل .

٢- حدد دور ومسئولية المراجع فيما يتعلق بالغش والخطأ طبقاً لمعايير المراجعة الدولية .

٣- حدد دور ومسئولية المراجع فيما يختص بالأعمال غير القانونية لعملاء المراجعة .

٤- اشرح طبيعة الغش والخطأ ومصادر كل منهما .

٥- اشرح القيود الملازمة لعملية المراجعة .

٦- ما هى اجراءات المراجع فى حالة وجود مؤشر على احتمال حدوث غش أو خطأ .

٧- اشرح الظروف التى تدعو المراجع للشك فى وجود غش أو خطأ جوهرى بالقوائم المالية .

٨- ما هى اجراءات المراجع فى حالة تحققه من وجود مخالفات قانونية لإدارة العميل طبقاً لمعايير المراجعة الامريكية .

(أ) علق على صحة أو خطأ العبارات التالية :-

١- رغماً عن قيام المراجع بابداء رأيه الحيادى عن القوائم المالية ، فان الأمر لا يخلو من وجود مخاطرة لا يمكن تحاشيها تتمثل فى وجود أخطاء هامة تظل دون اكتشاف .

٢- هناك مسئولية واضحة للمراجع عن اكتشاف الغش والخطأ عند مراجعة القوائم المالية .

٣- يعتبر اكتشاف المراجع للغش و الخطأ هو الغرض الأساسى لعملية مراجعته للقوائم المالية .

٤- تطورت الوظيفة الأساسية للمراجع من اكتشاف الغش والخطأ الى الحكم على مدى عدالة عرض القوائم المالية .

٥- لا تختلف مصادر حدوث الغش عن مصادر حدوث الخطأ باعتبار أنهما مصطلحان مترادفان .

٦-ان مسئولية منع و اكتشاف الغش والخطأ تقع على عاتق الإدارة وليس المراجع .

٧-هناك عديد من الأحداث التى تؤدى الى تزايد مخاطر وجود غش أو خطأ .

٨-يجب أن يشير المراجع فى خطاب تعيينه الى القيود الملازمة لعملية المراجعة .

٩-هناك اجراءات يجب أن يتبعها المراجع عند وجود مؤشر على احتمال حدوث غش أو خطأ .

١٠-هناك عديد من الظروف التى تدعو المراجع للشك فى وجود غش أو خطأ جوهرى بالقوائم المالية .

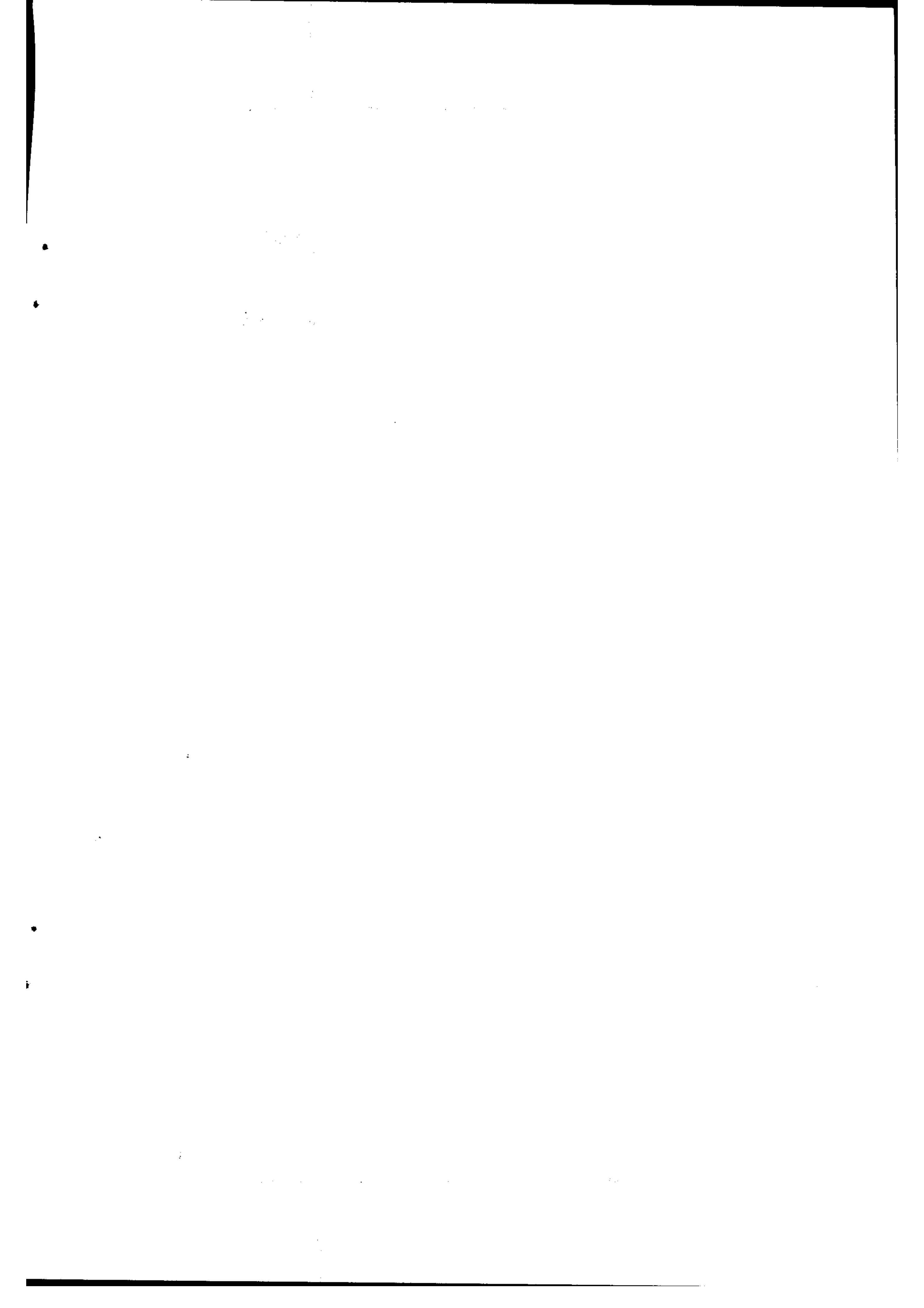
١١- هناك عديد من الظروف التى تدعو المراجع للشك فى سلوك الإدارة ونزاهتها .

١٢-بصفة عامة لا تهدف عملية المراجعة أساساً الى اكتشاف أعمال عميل المراجعة المخالفة للقانون .

١٣-يتطلب الامر من المراجع اتخاذ عديد من الإجراءات فى حالة وجود مخالفات قانونية لعملاء المراجعة .

الفصل العاشر

أجراءات الفحص التحليلى



مقدمـــــــة

ينص المعيار الدولى الثالث للمراجعة علىأنه يجب على المراجع الحصـول علـى أدلـة مراجعـة كافيـة وملائمـة خـلال أدائـه لكـل مـن إجـراءات مـدى الإلـتزام ComplianceTests (والتي يقصد بها الإختبارات التى عن طريقها يمكن التأكد من مدى مسايرة التطبيـق العملـى لنظام الرقابة الداخلية المقرر والتـى يمكـن الإعتماد عليها عند اداء المراجعة) وإجراءات التحقق Substantive Tests (والتـى تصمم للتأكد من اكتمال و سلامة صحة المعلومات المستخرجة من النظام المحاسبى) التـى تمكنه من التوصل الى النتائج التي على أساسها يكون رأيه عن القوائم المالية .

بصفة عامة تتضمن إجراءات التحقق الأساسية من نوعين (أو كلاهما) :-

(١) اختبار تفاصيل العمليات والأرصدة ، (٢) الفحص التحليلى .

يهدف هذا الفصل بشكل رئيسى الى دراسة إجراءات الفحص التحليلـى واساليبه وأهميته فى مساعدة المراجع عند أداء عملية المراجعة . وتشير تلـك الإجـراءات الى استـخدام النسـب المالية والعلاقات والإتجاهات الهامة بما فـى ذلـك نتـائج فحـص البنود والتقلبات غير العادية عند أداء عملية المراجعة .

وتحقيقا لذلك فسوف يتم التركيز على دراسة طبيعة اجـراءات الفحـص التحليلـى ، وأهدافها ، وتوقيت استخدام الإجراءات التحليلية ، واعتبـارات التخطيـط للإجـراءات التحليلية ، ومدى إمكانية الإعتماد عليها ، وإجراءات فحص البنود والتقلبات غير العادية .

أولاً : طبيعة إجراءات الفحص التحليلى

أدخل اصطلاح إجراءات الفحص التحليلى Analytical Review Procedures فى أدبيات المراجعة فـى عام ١٩٧٠ ، حيث تم إصدار إيضاح عن إجـراءات المراجعة برقم (٥٤) عن طريق المجمـع الأمريكـى للمحاسبين القانونيين ، رغمـا عـن أن تلـك الإجراءات قد سبق استخدامها في الممارسة العملية قبل ذلك ، حيث كان يشار إليهـا بتحليـل المؤشـرات والإتجاهـات والمقارنـات . إلا أن ذلـك الإيضـاح كـان بمثابـة الإعتراف الرسمى الأول ، وقد أصدر إيضاح معايير المراجعة رقم ٢٣ عام ٧٨ عن نفس

المجمع الأمريكي بعنوان إجراءات الفحص التحليلي ، حيث أشار الى آن اعتماد المراجع على اختبارات التحقق يمكن أن يشتق من :-

- اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة .
- إجراءات الفحص التحليلي .
- أي مزيج من هذين النوعين من اختبارات التحقق الأساسية .

وقد تطلب ذلك الإفصاح من المراجع أن يقوم بفحص التقلبات الجوهرية التي تشير اليها إجراءات الفحص التحليلي .

وفي عام ١٩٨٧ صدر إيضاح معيار المراجعة الأمريكي رقم (٥٦) بعنوان الإجراءات التحليلية حيث تم اختصار إجراءات اصطلاح إجراءات الفحص التحليلي . حيث تم إسقاط لفظ الفحص Review ، كما أن التغير الرئيسي الملحوظ لذلك الإيضاح يتمثل في أن الإجراءات التحليلية قد أصبحت ضرورية وحتمية في مرحلتي التخطيط والتقييم النهائي [1] .

وقد تم إصدار المعيار الدولي للمراجعة رقم (١٢) بعنوان الفحص التحليلي Analytical Review للاشارة بأنه يتضمن ما يلي :-

أ- مقارنة المعلومات المالية مع :

(١) المعلومات المقابلة للفترة أو الفترات السابقة .

(٢) النتائج المتوقعة كما تحددها الموازنات التخطيطية وغيرها من التنبؤات .

(٣) المعلومات المقابلة لها في نفس النشاط مثل مقارنة نسبة مجمل الربح الى المبيعات في المنشأة مع متوسط النسبة في نفس النشاط عموما أو مع المنشآت ذات الحجم المماثل في نفس النشاط .

ب- دراسة العلاقات :

(١) بين عناصر المعلومات المالية التي كان من المتوقع تحقيقها طبقا لتنبؤات المنشأة على أساس الخبرة السابقة مثل دراسة النسب المئوية لمجمل الربح .

(٢) بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية المتعلقة بها مثل دراسة اجمالي الأجور وعلاقتها بعدد العاملين .

---

[1] د . أمين السيد أحمد لطفي ، ارشادات المراجعة ، دار النهضة العربية - القاهرة ، ١٩٩٥ .

هذا وقد تم الإشارة الى أنه يمكن استخدام عدة طرق لأداء إجراءات الفحص التحليلي السابق ذكرها وتتدرج هذه الطرق من مجرد المقارنات البسيطة الى التحليلات المركبة باستخدام أساليب إحصائية متطورة[1] . كما يمكن تطبيق إجراءات الفحص التحليلي على المعلومات المالية للوحدات مجمعة أو منفردة (مثل الشركات التابعة "الفروع" أو الأقسام أو أجزاء من المنشأة) وكذلك على أي من مفردات المعلومات المالية . ويخضع أمر اختيار الإجراءات وطرقها ومستوى تطبيقها لأحكام المهنة .

ثانيا : توقيت وأهداف إجراءات الفحص التحليلي

الغرض الرئيسي وراء إجراءات الفحص التحليلي هو تحليل العلاقات بين بيانات ومعلومات القوائم المالية . والتعرف على تلك العلاقات التي يكون من المتوقع أن تخضع لنمط معقول ومعتدل بشرط عدم وجود ظروف معروفة تدعو الى العكس . ولا شك أن وجود تلك العلاقات يعتبر دليلا من أدلة الإثبات التي يتطلبها المعيار الثالث من معايير العمل الميداني .

واستخدام الإجراءات التحليلية قد يشير الى الحاجة الى القيام باجراءات مراجعة اضافية أو قد يشير الى وجود إجراءات مراجعة أخرى يمكن تقليلها .

وعندما تشير اجراءات الفحص التحليلي الى وجود تقلبات لم تكن متوقعة ، أو الى بنود أخرى غير عادية فيجب على المراجع فحص الموضوع إذا اعتقد أن تلك الأمور لها تأثير هام على عملية المراجعة .

بصفة عامة يهدف الفحص التحليلي الى معاونة المراجع في الأمور التالية :-

١- التعرف على طبيعة أعمال المنشأة .

٢- تحديد مجالات المخاطرة المتوقعة .

٣- تحديد مدى اختبارات العمليات والأرصدة .

---

[1] لمزيد متن التفصيل ينظر : -

د. أمين السيد أحمد لطفي ، تطوير فعالية وكفاءة عملية الفحص الضريبي باستخدام اساليب المراجعة التحليلية – نموذج محاكاة مقترح ، بحث غير منشور تم مناقشته في المؤتمر الضريبي الأول لجمعية الضرائب المصرية ، فندق ماريوت ، ١٩٩٤ .

٤- تحديد المجالات التى تحتاج الى مزيد من الفحص .

٥- تعزيز النتائج التى تم التوصل إليها خلال المراجعة .

٦- القيام بفحص إجمالي للمعلومات المالية .

هذا ويتغير توقيت إجراءات الفحص التحليلى بتغير أهداف المراجع ، ويمكن أداء إجراءات الفحص التحليلى فى مرحلة أو أكثر من مراحل المراجعة التالية : - (١) فى مرحلة التخطيط المبدئى لعملية المراجعة ، (٢) فى مرحلة تنفيذ عملية المراجعة . (٣) فى مرحلة التقييم النهائى أو فى مرحلة الإنتهاء من عملية المراجعة .

أى أن إجراءات الفحص التحليلى يمكن أدائها خلال أوقات مختلفة من عملية المراجعة على النحو التالى :-

١- فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة :-

حيث يمكن لإجراءات الفحص التحليلى أن تساعد المراجع على :-

- تفهم أعمال المنشأة .
- تحديد مجالات المخاطر المتوقعة .
- بيان نواحى التطور فى أعمال المنشأة والتى لم يكن يعلمها من قبل .
- تحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة ، وذلك عن طريق تمييز الأمور الهامة التى تتطلب عناية خاصة من المراجع ، على سبيل المثال إذا حدث تقلب غير عادى فى نسب مجمل الربح الى المبيعات فقد يدعو ذلك الى التوسع فى إجراءات المراجعة الخاصة بالمبيعات والمخزون .

٢- فى مرحلة تنفيذ عملية المراجعة :-

حيث يمكن للمراجع أن يطبق إجراءات الفحص التحليلى جنبا الى جنب مع أداء إجراءات المراجعة الأخرى على مفردات القوائم المالية .

٣- فى المرحلة النهائية لعملية المراجعة :-

حيث أن أداء إجراءات الفحص التحليلى عند أو قرب نهاية عملية الفحص تساعد المراجع على :-

- تكوين رأيه النهائى الشامل بخصوص مدى غش المعلومات والقوائم المالية مع ما توفر له من بيانات عن المنشأة أو الظروف الإقتصادية المتعلقة بها .

- كما تؤدى نتائج الفحص التحليلى الى تعزيز النتائج التى تم التوصل إليها من خلال مراجعة مفردات القوائم المالية .
- كما تساعد أيضا على الوصول الى تصور عام عن مدى سلامة القوائم المالية .
- فضلا عما يمكن أن يؤدى ذلك من ظهور جوانب تحتاج الى إجراءات مراجعة إضافية.

ثالثاً: اعتبارات التخطيط لإجراءات الفحص التحليلى

يجب أن يأخذ المراجع فى الإعتبار العوامل التالية عند تخطيط وأداء إجراءات الفحص التحليلى :-

١- طبيعة المنشأة

فإذا ما كانت أعمال المنشأة متنوعة Diversified كما هو الأمر بالنسبة لحالة الشركات القابضة التى تسيطر على عدد كبير من الشركات التى تزاول أنشطة مختلفة فان إجراءات تطبيق الفحص التحليلى على القوائم المالية الموحدة قد لا يكون بالفاعلية أو الكفاية نفسها كما هو الحال بالنسب للمنشآت ذات الأنشطة المتجانسة .

بعبارة أخرى قد تكون عملية الفحص التحليلى أكثر فاعلية عند تطبيقها على القوائم المالية لكل قسم من أقسام المنشأة أو على القوائم المالية لوحدة من الوحدات المكملة للمنشآت المتعددة الوحدات -عنها إذا ما طبقت على القوائم المالية للمنشأة ككل .

٢- نطاق عملية الفحص

فإذا كان نطاق الفحص مقتصرا على أحد العناصر أو أحد الحسابات أو أحد بنود القوائم المالية . فان ذلك يتطلب إجراءات فحص تحليلى أقل مما عليه الحال فى عملية مراجعة كاملة .

٣- وجود معلومات مالية أو غير مالية متاحة عن المركز المالى للمنشأة ونتائج عملياتها

بحيث يتم توفير معلومات مالية متاحة مثل موازنات تخطيطية وتنبؤات ومعلومات مالية تفصيليةعن الشركات التابعةأو عن قطاعات المشروع المختلفةأو عن أجزاء من السنة المالية .

أو يتم توفير معلومات غير مالية . ومن أمثلة ذلك عدد الوحدات المنتجة أو المباعة . وعدد الموظفين . عدد ساعات الإنتاج . مساحة أقسام المبيعات وغيرها من المعلومات التى يمكن ربطها بالمعلومات المالية .

٤- مدى الإعتماد أو درجة الثقة فى المعلومات المالية وغير المالية المتاحة

حيث يجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره احتمال أن تكون تلك المعلومات المالية وغير المالية غير موثوق بها .ولا يمكن الإعتماد عليها نتيجة لخبرته مع المنشأة . ويدخل في ذلك معرفته بكيفية إنتاج تلك المعلومات .

وفي هذا الصدد يجب أن يأخذ المراجع في اعتباره المعلومات المستمدة من عمليات المراجعة السابقة . ونتيجة دراسته وتقويمه لنظام الرقابة الداخلية . ونتائج الاختبارات التفصيلية لتحقيق العمليات والأرصدة .

٥- وجود معلومات مالية متاحة وقابليتها للمقارنة بالصناعة محل المنشأة

حيث يجب أن تكون المعلومات المتاحة ملائمة . فقد تكون الموازنات معدة كأهداف مطلوب تحقيقها أكثر من كونها نتائج متوقعة .

كما يجب أن تكون تلك المعلومات المتاحة قابلة للمقارنة . فالمعلومات المتاحة عن الصناعة بوجه عام قد لا تكون قابلة للمقارنة مع تلك البيانات الخاصة بمنشأة متخصصة في إنتاج وبيع منتج معين .

٦- أهداف الفحص التحليلي - والمدى الذي يمكنه أن يعتمد فيه على نتائج ذلك الفحص

٧- الإستفسار عن مدى توافر المعلومات المطلوبة لتطبيق إجراءات الفحص التحليلي

وكذلك الاستفسار عن نتائج أي إجراءات من ذلك النوع تكون المنشأة قد قامت بها . وقد يستفيد المراجع من بيانات الفحص التحليلي التي قامت بإعدادها المنشأة بشرط اقتناعه بملائمتها وسلامتها .

٨- المعلومات التي حصل عليها المراجع من اختباراته السابقة بالإضافة الى تفهمه لمدى فاعلية نظم الرقابة الداخلية وأنواع المشاكل التي ظهرت في الفترات السابقة . وكانت محل تسويات محاسبية .

٩- يجب على المراجع أن يدرس احتياجه الى اختبار نظم الرقابة على أعداد المعلومات غير المالية التي تستخدم عند تطبيق إجراءات الفحص التحليلي .

ففي حالة كفاية نظم الرقابة فان المراجع يحصل على ثقة أكبر في إمكانية الإعتماد على المعلومات غير المالية . وبالتالي يزداد اطمئنانه الى سلامة نتائج فحصه

التحليلي . ويمكن اختبار نظم الرقابة على المعلومات غير المالية في نفس الوقت الذى يتم فيه اختبارات مدى الإلتزام عند دراسة وتقييم النظام المحاسبى ونظم الرقابة الداخلية المتعلقة به . فعلى سبيل المثال : قد يتضمن نظام الرقابة على عملية إعداد فواتير المبيعات في المنشأة نظام رقابة على تسجيل عدد الوحدات المباعة . في نفس الوقت الذى يقوم فيه باختبارات مدى الإلتزام بإجراءات الرقابة على إعداد فواتير المبيعات .

رابعا: مدى الإعتماد والثقة في إجراءات الفحص التحليلي

بصفة عامة يتم تطبيق إجراءات الفحص التحليلي على أساس توقع وجود علاقة مستمرة بين البيانات طالما لا توجد ظروف تثبت عكس ذلك ،ووجود هذه العلاقة يعطي دليل للمراجع على اكتمال ودقة وسلامة البيانات المستخرجة من النظام المحاسبى . ومع هذا فان الإعتماد على نتائج اجراءات الفحص التحليلي تتوقف على تقييم المراجع لمخاطر في أن تظهر إجراءات الفحص التحليلي العلاقات طبقا للمتوقع بينما قد تكون البيانات التي حددت على أساس هذه العلاقات بيانات مضللة.

هذا ويتوقف مدى اعتماد المراجع على نتائج إجراءات الفحص التحليلي على العوامل التالية :-

١- اهداف إجراءات معينة للفحص التحليلي . فمثلا نتائج إجراءات الفحص خلال مرحلة التخطيط تساعد على تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى . في حين أن الإجراءات التي تتم في المرحلة الأخيرة من المراجعة عادة ما تكون لتعزيز الأدلة التي تم الحصول عليها من مصادر أخرى .

٢- الأهمية النسبية للبنود موضوع الفحص التحليلي مقارنة بالأعمال المالية ككل . فمثلا عندما يكون لأرصدة المخزون أهمية بالنسبة للمعلومات المالية فعادة لا يكتفى المراجع بإجراءات الفحص التحليلي لإستخلاص نتائج مراجعته . ومن ناحية أخرى . فقد يعتمد المراجع الى حد كبير على إجراءات الفحص التحليلي لبعض بنود المصروفات إذا كان كل منها لا يشكل أهمية بالنسبة للمعلومات المالية ككل ولم تحدث تقلبات غير متوقعة .

٣- اجراءات المراجعة الأخرى لتحقيق نفس الأهداف . فمثلا الإجراءات الأخرى التى يقوم بها المراجع عند فحصه لمدى إمكانية تحصيل أرصدة المدينين . مثال ذلك مراجعة المتحصلات اللاحقة لتاريخ الميزانية . هذه الإجراءات قد تؤكد أو تنفى التساؤلات التى أثيرت عند تطبيق إجراءات الفحص التحليلى على أعمار أرصدة حسابات العملاء .

٤-دقة التنبوء بالنتائج المتوقعة من إجراءات الفحص التحليلى .فعلى سبيل المثال قد يتوقع المراجع عادة درجة أكبر من الثبات عند مقارنة نسبة مجمل الربح من فترة لأخرى عنها عن مقارنة مصروفات مثل الابحاث أو الإعلان التى قد تختلف من فترة الى أخرى طبقا لسياسة الإدارة .

٥- تقييم نظم الرقابة الداخلية على تنفيذ أوامر البيع .فيجب أن يكون اعتماده الاكبر على الإختبارات التفصيلية للعمليات والارصدة بدلا من الفحص التحليلى للوصول الى رأى بخصوص المبيعات .

خامسا: فحص البنود والتقلبات الهامة غير العادية

عندما تسفر إجراءات الفحص التحليلى عن وجود تقلبات وبنود غير عادية لم تكن متوقعة . أو عدم وجود تقلبات كانت متوقعة . أو وجود بنود غير عادية . مثال ذلك وجود علاقات لم تكن متوقعة أو غير متمشية من الأدلة التى تم الحصول عليها من المصادر الأخرى . حينئذ يجب على المراجع فحصها ولا سيما إذا كان فى اعتقاده أن تلك التقلبات أو البنود غير العادية هى مؤشرات عن أمور لها تأثير جوهرى على عملية المراجعة .

ويبدأ فحص تلك التقلبات الجوهرية عادة بالآتى :-

- الإستفسار المناسب من الإدارة .
- ويجب أن يقوم بعد ذلك بالآتي :-

أ- تقويم ما إذا كانت ردود الإدارة عن استفساراته معقولة فى ضوء معرفته بالمنشأةوالمعلومات الآخرىالتى حصل عليها من قبل خلال قيامه بعملية الفحص .

ب- دراسة الحاجة الى تعزيز تلك الردود باستخدام وتطبيق إجراءات مراجعة أخرى فى ضوء نتائج تلك الإستفسارات .

فإذا لم تستطع الإدارة أن تعطى سببا معقولا لتلك التقلبات الهامة . فيجب على المراجع القيام بإجراءات إضافية لفحص تلك التقلبات بطريقة أكثر عمقا .

أى أنه حتى يتمكن المراجع من الحصول على نتائج مقنعة يتعين عليه القيام بمزيد من إجراءات المراجعة ولا سيما فى حالة قدرة الإدارة على تقديم تفسير أو تقديمها لتفسير غير مرضى .

وعند تقرير طبيعة ومدى الإجراءات التى يجب استخدامها لفحص تلك التقلبات الهامة . يجب على المراجع أن يأخذ فى اعتباره العوامل التالية :-

١- الهدف من اجراءات الفحص التحليلى .

٢- طبيعة البند .

٣- معرفة المراجع بنشاط المنشأة .

٤- نتيجة اجراءات المراجعة الأخرى .

٥- دراسة المراجع وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية المحاسبية .

وعند فحص المراجع لتلك التقلبات الهامة يجب أن يكون حريصا ويقظا لآثار النتائج المحتملة التى توصل اليها على نطاق فحصه للحسابات الأخرى التى ترتبط بالحسابات محل الفحص - على سبيل المثال إذا ما تبين للمراجع أن حسابات المدينين فى تزايد بسب التحصيل فى بيئة تسودها سياسة ائتمانية انكماشية من جانب السلطات النقدية . من ثم فان ذلك يدعو الى زيادة فى اختبارات المراجع المرتبطة بقابلية الديون للتحصيل .

تاسعاً : اسئلة ومشاكل

(أ) اسئلة للمناقشة : -

١- ما المقصود بمصطلح الفحص التحليلى فى المراجعة الحيادية ، وفى أى مراحل مهمة المراجعة يتم إنجاز إجراءات الفحص التحليلى ، وكيف يتم استخدام نتائج ذلك الفحص فى كل من مراحل مهمة المراجعة ؟

٢-يعلم المراجع أن إجراءات الفحص التحليلى هى بمثابة أختبارات اساسية مفيدة إلى حد كبير فى مراحل التخطيط المبدئى لعملية المراجعة .

المطلــوب

- اشرح لماذا تسمى إجراءات الفحص التحليلى بالاختبارات الاساسية ؟
- اشرح كيف أن اجراءات الفحص التحليلى قد تكون مفيدة للمراجع فى مرحلة التخطيط المبدئى لعملية المراجعة ؟
- تحديد اجراءات الفحص التحليلى التى من المحتمل أن يستخدمها المحاسب القانونى وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ؟

٣- قام أحد المحاسبين القانونيين المستمرين بالتمهيد لعمل اختبارات الفحص التحليلى لأحد الشركات الصناعية المساهمة خلال تخطيط مراحل عملية المراجعة عن عام ١٩٩٧ وقد لاحظ المحاسب خلال فحصه التغيرات التالية فى علاقات الأعوام الثلاثة السابقة :-

- الانخفاض الحادفىمعدل دوران المخزون على مدار السنوات الثلاثةمن ١٨ ٪ الى ١٥ ٪ مرة فى السنة .
- إن متوسط فترة التحصيل من المدينين كان ٢٥ يوماً فى عام ١٩٩٦ وبالاعتماد على تحليل قوائم مالية دون تسوية فإن الرقم المقارن كان ٣٠ يوماً فى عام ١٩٩٧ .

المطلــوب

شرح ما الذى يعنيه كل تغير من تلك التغيرات بالنسبة للمحاسب القانونى . وكيف يمكنه استخدام تلك التغيرات فى تخطيط عملية الفحص فى مراجعة عام ١٩٩٧ .

٤-ماهو الاطار المقترح لإجراءات الفحص التحليلى ؟

٥- يستخدم المراجع عدة أساليب لإجراء الفحص التحليلى والملطوب الاجابة على ما يلى :-

-اذكر خمسة نسب محاسبية يمكن استخدامها عن طريق المراجع مع بيان طريقة حسابها والمعلومات التى تمد المراجع بها .

- اذكر أربع طرق للمقارنة بين المعلومات المحاسبية التى تفيد المراجع فى القيام بمهامه .

٦- يلجأ المراجع فى بعض الحالات لاستخدام إجراءات الفحص التحليلى والمطلوب الاجابة على الأسئلة التالية : -

- ما المقصود بالفحص التحليلى وما الفرق بينه وبين المراجعة التفصيلية ؟

- عند قيامك بفحص القوائم المالية لعام ٩٦ لأحد الشركات ماهى النقطة التى عندها تبدأ فى القيام باجراءات الفحص التحليلى ؟

٧- عندما يقوم المراجع باستخدام الفحص التحليلى عليه الأهتمام بالتغيرات التى تحدث فى النسب المحاسبية - لماذا .

٨-أشرح أطار اجراءات الفحص التحليلى فى المراجعة . مع الاشارة الى طرق القيام بها .

٩-حدد مجالات الفحص التحليلى فى المراجعة .

١٠-اشرح كيفية استخدام إجراءات الفحص التحليلى فى مختلف مراحل عملية المراجعة .

١١-أذكر العوامل المختلفة التى يأخذها المراجع فى حسبانه عند تخطيط اجراءات الفحص التحليلى .

١٢-أشرح العوامل التى يتوقف على ضوئها مدى أعتماد المراجع على نتائج اجراءات الفحص التحليلى .

١٣-كيف تؤثر دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة من الفحص التحليلى على أمكانية اعتماد المراجعين على نتائج الاجراءات التحليلية .

١٤-حدد اجراءات المراجعة المرتبطة بفحص التقلبات غير العادية مع الاشارة للعوامل التى يجب أخذها فى الاعتبار عند تقرير طبيعة الإجراءات المستخدمة فى الفحص .

(ب) علق على صحة أو خطأ العبارات التالية :-

١-بصفة عامة تتضمن اختبارات الالتزام نوعين من الاختبارات هما اختبارات التفاصيل والفحص التحليلي .

٢-تشير الإجراءات الفحص التحليلي الى استخدام النسب المالية فى المراجعة .

٣-يمكن اجراء الفحص التحليلي باستخدام العينات .

٤-طبقاً لمعيار المراجعة الامريكي رقم ٥٦ لم تصبح اجراءات الفحص التحليلي ضرورية ولازمه لمرحلة التخطيط والتقييم النهائي لعملية المراجعة .

٥-تتضمن اجراءات الفحص التحليلي مقارنة المعلومات المالية بالمعلومات الأخرى المالية وغير المالية فى القوائم المالية وغيرها من التقارير الإحصائية .

٦-يمكن استخدام عدة طرق لأداء الفحص التحليلي والتى تندرج ما بين مجرد المقارنات البسيطة الى التحليلات المركبة .

٧-تعتمد اجراءات الفحص التحليلي على فلسفة مؤداها أن هناك أتجاه ونمط معقول ومستمر للعلاقات المالية فى القوائم المالية .

٨-توجد عديد من المجالات لاستخدام المراجع اجراءات الفحص التحليلي .

٩-يتغير توقيت اجراءات الفحص التحليلي بتغير أهداف المراجع .

١٠-هناك عديد من العوامل التى يجب على المراجع أخذها فى الاعتبار عند تخطيط وأداء الإجراءات التحليلية .

١١-هناك عديد من العوامل التى تجعل المراجع أكثر أعتماداً على إجراءات الفحص التحليلي .

١٢-تؤثر الأهمية النسبية للبنود موضع الفحص التحليلي على مدى أعتماد المراجعين على الإجراءات التحليلية .

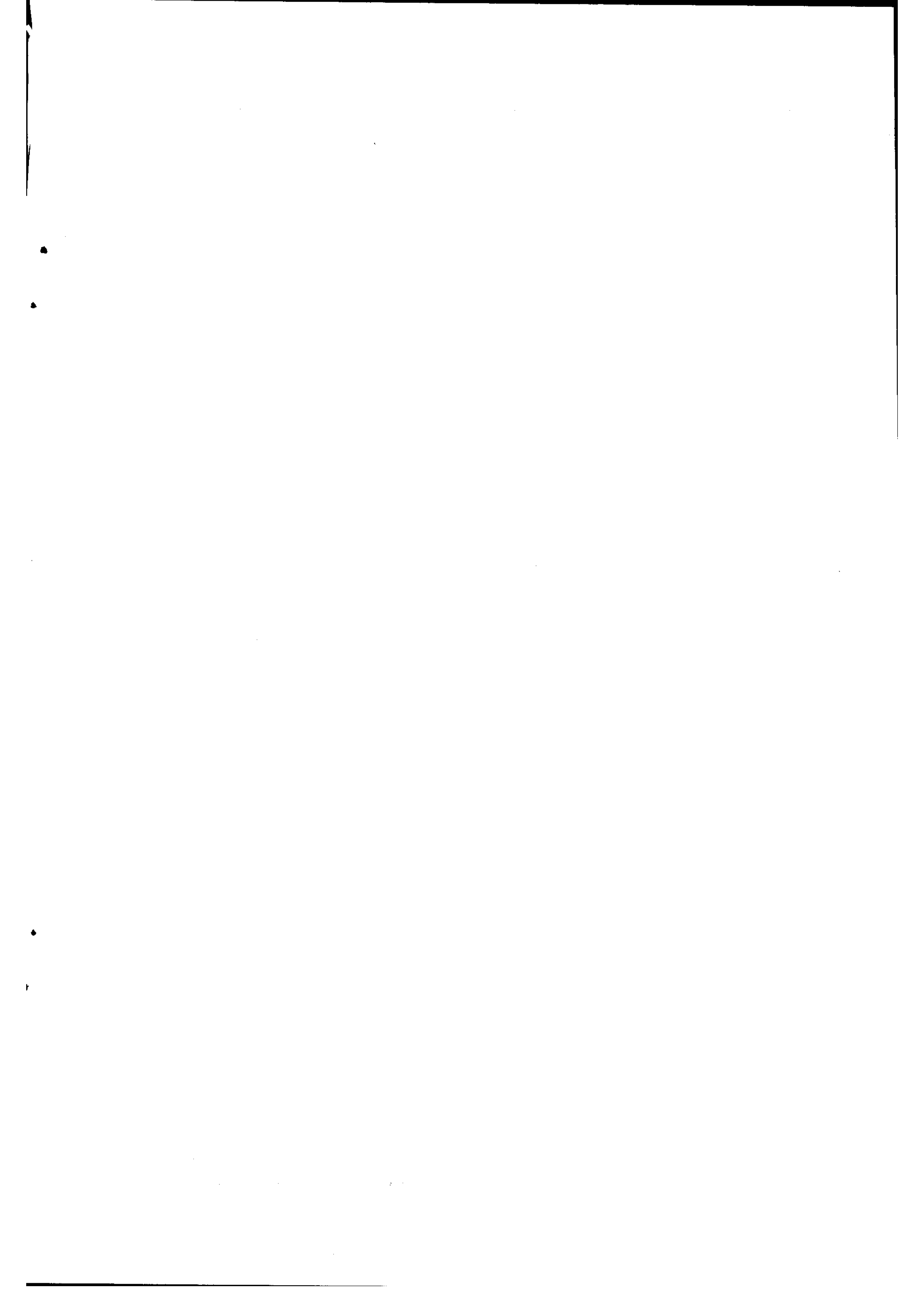
١٣-تؤثر إجراءات المراجعة الأخرى لتحقيق أهداف الفحص التحليلي على أمكانية أعتماد المراجع على نتائج الإجراءات التحليلية .

١٤-هناك عديد من العوامل التى يجب على المراجع أخذها فى حسبانه عند فحص التقلبات الهامة .

١٥-هناك دور ومسئولية وإجراءات هامة على المراجع يجب تحديدها لأغراض فحص التقلبات الجوهرية وغير العادية .

الفصل
الحادى عشر

الأطراف المرتبطة



مقدمــــــة

أصدر المعيار الدولى للمراجعة رقم (١٧) بهدف توضيح الأجراءات التى ينبغى على المراجع ان يأخذها فى حسبانه عند الحصول على ادلة أثبات كافية ومناسبة فيمايتعلق بالأطراف المرتبطة ، وتعتبر الاطراف مرتبطة اذا كان لدى طرف القدرة على السيطرة على الطرف الأخر ، او كانت لدية القدرة على ممارسة تأثيرهام علية فى اتخاذ القرارات المالية والأنتاجية [١] .

وعادة ماتعرف العمليات التى بين أطرافها علاقة ارتباط بأنها العمليات التى يستطيع فيها أحد أطراف العقد فرض شروط ماكان يمكن فرضها لولا وجود علاقة الأرتباط بين الطرفين ، وعادة مايشتمل تعبير علاقة ارتباط Related Party Transactions الأطراف التالية :-

- العميل والشركات التى بينة وبينها علاقة مشتركة Affiliates والملاك الرئيسيون ، والادارة وأفراد أسرهم المقربين Immediate Families .
- الشركات المستثمر فيها والتى يتم معالجتها محاسبيا بطريقة حقوق الملكية.
- أى طرف اخر ان كان فى استطاعة أحد الأطراف التأثير بطريقة كبيرة على ادارة الطرف الأخر أو سياساتة المتعلقة بالتشغيل ، بحيث تمنع ذلك الطرف من الحصول على أقصى مصلحة لة .

---

(١) يقصد بالسيطرة الملكية المباشرة وغير المباشرة من خلال الشركات التابعة لأكثر من ٥٠٪ من الأسهم التى لها حق التصويت بالمنشأة أو يكون لها حقوق جوهرية مميزة فى التصويت والقدرة على توجية السياسات المالية أو الانتاجية لأدراة المنشأة سواء بنص القانون أو أتفاقيات .

بينما يقصد بالتأثير الفعال الهام بالمشاركة فى اتخاذ االقرارات المرتبطة بالسياسات المالية والأنتاجية لمنشأة ما ، ولكن دون السيطرة على تلك السياسات ويكون ذلك التأثير الفعال عن طريق التمثيل فى مجلس الأدراة وبالمشاركة فى رسم السياسات والمعاملات الهامة بين مجموعة الشركات وقد يكتسب التأثير الفعال عن طريق ملكية الأسهم أو بالقانون أو الأتفاقيات .

بصفة عامة يجب ان تتأثر القوائم المالية بالحقيقة الاقتصادية للعمليات وليس بشكلها القانونى . ويتطلب المعيار المحاسبى الدولى الخامس بعنوان الافصاح عن الاطراف المرتبطة - بأن تفصح القوائم المالية عما يلى :-

أ- علاقات الأطراف المرتبطة عندما يكون هناك سيطرة .

ب- معلومات معينة تتعلق بالعمليات المتبادلة بين الأطراف المرتبطة .

يتناول هذا الفصل تمييز العمليات التى بين أطرافها علاقة أرتباط ، تحديد أجراءات المراجعة عند وجود عمليات لأطراف مرتبطة ، دراسة الأفصاح عن العمليات التى تربط أطرافها علاقة مشتركة ، الاشارة فى نتائج وتقارير المراجعة عن الأطراف المرتبطه .

أولا :-تمييز العمليات التى بين أطرافها علاقة ارتباط ومسئولية الأدارة والمراجع :-

أن وجود أطراف مرتبطة أو عمليات متبادلة بينها قد يؤثر على القوائم المالية ، فعلى سبيل المثال فأن قوانين الضرائب عادة تتطلب معالجات خاصة عند تواجد تلك الأطراف والتى قد تؤثر على الالتزام الضريبى للشركة ومصروفاتها .

أن تقييم المراجع لدرجة الاعتماد على ادلة الاثبات يتوقف على مصدرها ، حيث تكون درجة الاعتماد على الادلة الواردة من أطراف أخرى غ مرتبطة اك منها لوكان مصدرها أطراف مرتبطة .

بوجة عام توجد أمثلة على العمليات التى تذ الشك فى حقيقتها الاقتصادية والتى قد توحى بوجود علاقة ارتباط هى :-

- الاق اض أو التسليف بدون فوائد او بسعر فائدة أعلى أو أقل بطريقة كبيرة عن سعر الفائدة السائد بالسوق .
- بيع عقارات بثمن يختلف بطريقة كبيرة عن قيمتها المقدرة .
- مبادلة أصول بأصول مماثلة دون دفع نقود .
- الاقتراض دون وضع شروط فيما يتعلق بطريقة السداد أو ميعادة .

ويجب على المراجع أيضاً أن يأخذ في حسبانة ما اذا كان هناك ظروف قد تدعو إلى وجود مثل تلك العمليات ، ومن أمثلة تلك الظروف مايلي :-

- **عدم وجود رأس مال عامل كاف أو عدم التمكن من حصول على أئتمان لمواصلة أعمال المشروع .**
- **وجود رغبة ملحة في الاحتفاظ بمستوى ربحية عالي بهدف المحافظة على أسعار اسهم الشركة في السوق .**
- **التفاؤل الكبير بشأن ارباح الشركة في المستقبل .**
- **الأعتماد على منتج واحد أو عدد قليل من المنتجات أو العملاء أو العمليات لاستمرار نجاح المشروع ، أو وجود طاقات زائدة .**
- **وجود المشروع ضمن صناعة في حالة أضمحلال وتكثر فيها حالات الفشل والافلاس .**
- **وجود منازعات قانونية كبيرة خاصة بين المساهمين والادارة .**
- **تعرض الشركة لمخاطر التقادم بصورة كبيرة نتيجة لوجودها ضمن صناعات من الصناعات التكنولوجية المتطورة .**

بشكل عام تتحمل الادارة مسئولية تحديد الاطراف المرتبطة والافصاح عنها والعمليات التى تتم بينها ، ويتحمل المراجع مسئولية الحصول على ادلة الاثبات الكافية والمناسبة التى تساعدة في استخلاص النتائج المعقولة بشأن معالجة مثل هذا الافصاح في القوائم المالية .

ثانياً :- أجراءات المراجعة عند وجود عمليات لاطراف مرتبطة

يجب على المراجع ان يولي أهتمام خاص بمراجعه العمليات التى تحدث مع أطراف بينها وبين المشروع علاقة ارتباط والتى يعلم بوجودها ، وقد تكون علاقة الارتباط واضحة كما في حالة العلاقة بين الشركة القابضة والشركة التابعة ، والعلاقة بين الشركة المستثمرة والشركة المستثمر فيها ، ولتحديد ماذا كانت هناك أطراف

أخرى فان الأمر يتطلب استخدام أجراءات مراجعة معينة ، وقد تتضمن تلك الأجراءات مايلى :-

١- تقويم أجراءات الشركة بشأن تمييز العمليات مع أطراف مرتبطة ومعالجتها محاسبياً بشكل صحيح .

٢- الأستفسار من الادراة عن اسماء جميع الاشخاص الذين تربطهم علاقة مشتركة وماإذا كانت قد حدثت عمليات مع هؤلاء الاشخاص خلال المدة .

٣- الاستفسار عن ارتباط المديرين أو الموظفين بمنشآت أخرى .

- مراجعة سجل المساهمين للشركة والشركات الاخرى المرتبطة بها لمعرفة اسماء المساهمين الرئيسيين .
- مراجعة محاضر اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين ومجلس الادراة.
- دراسة ملف الشركة مع الجهات الحكومية التى لها رقابة على الشركات (مثل هيئة تداول الاوراق المالية) .
- الاستفسار من المرجعين الأخرين المشاركين حاليا فى عملية المراجعة ، أو من المراجعين السابقين عن أطراف آخرى مرتبطة يكونون على علم بها .
- مراجعة اوراق عمل السنة السابقة للحصول على اسماء الاطراف المرتبطة المعروفة.
- دراسة عمليات الاستثمار الهامة التى حدثت خلال المدة محل المراجعة . لمعرفة ما اذا كانت طبيعة ومدى تلك الاستثمارات قد تؤدى الى خلق مثل تلك العلاقة المرتبطة .

وحتى يمكن تمييز العمليات المتبادلة بين الاطراف المرتبطة يلجأ المراجع الى الاجراءات الاتية :-

١- تزويد جميع مساعدى المراجع بأسماء الاشخاص المعروفين الذين تربطهم علاقة مشتركة مع الشركة ومع شركاتها التابعة ، حتى يتمكنوا من متابعه العمليات التى تحدث مع هؤلاء الاشخاص أثناء قيامهم بعملية الفحص .

٢- عندما يقوم المراجع بفحص وتقييم النظام المحاسبى والرقابه الداخلية المرتبطة به ، يجب ان يأخذ فى اعتباره ما اذا كانت هناك اجراءات وضوابط كافية بخصوص اعتماد وتسجيل عملية الاطراف المرتبطة ، وفى حالة وجود مثل تلك الضوابط وأقتناع المراجع بها ، يجب علية ان ينفذ الاختبارات المصممه للحصول على ادله تثبت انها تعمل بصورة سليمة .

٣- يجب على المراجع ان يستعرض اى معلومات تكون لدية بصفه شخصية من قبل المديرين او كبار الموظفين التى توضح العمليات المتبادلة بين الاطراف المرتبطه .

٤- يتخذ المراجع اثناء قيامه بالمراجعه المعتاده عديد من الاجراءات التى قد تكشف عن عمليات تمت مع الاطراف المرتبطه ، ومن أمثلتها مايلى :-

- أجراء أختبارات تفصيلية للعمليات والارصدة .
- مراجعه محاضر أجتماعات المساهمين ومجلس الادارة .
- مراجعة السجلات المحاسبية للعمليات والارصدة الكبيرة أو غير العادية ، مع الأهتمام بشكل خاص بالعمليات التى تم التعرف عليها قرب أو فى نهاية الفترة المالية .
- أستعراض مصادقات القروض المدينه أو الدائنه وشهادات البنوك ، حيث قد يرشد هذا الاستعراض عن طبيعه وعلاقه الضامنين بالمنشأة فى حاله وجودهم .
- أستعراض العمليات التى تتعلق بالأستثمار مثل شراء او بيع حصص فى شركة محاصة أو غيرها .

٥- هذا ويجب أن يكون المراجع يقظاً أثناء قيامه بتنفيذ أجراءات المراجعه العادية للعمليات التى تبدو أنها غير عاديه فى مثل تلك الظروف ، حيث قد تشير تلك العمليات الى وجود أطراف مرتبطه لم يتم تحديدها فى وقت سابق ومن أمثله ذلك مايلى :-

- العمليات التى تنطوى على شروط تجارية غـ طبيعية كالاسعار ومعدلات الفوائد والضمانات وشروط السداد غير العادية .
- العمليات التى يبدو أنها تفتقد المنطق لحدوثها .
- العمليات التى يختلف مضمونها عن شكلها .
- العمليات التى عولجت بطريقه أخرى غـ الطريقه العادية المتبعه فى معالجه عمليات مشابهة .
- العمليات كبيرة الحجم والتى تتم مع عملاء أو موردين معينين بالمقارنه بالعمليات التى تتم مع الاخرين .

٦- بالأضافة لما سبق يجب على المراجع ان يأخذ فى حسبانه ما اذا كانت قد تمت عمليات مع الاطراف المرتبطه دون ان يتم تسجيلها، كأن يتم مثلاً الحصول على خدمات ادارية دون مقابل ، او تقديم مثل تلك الخدمات .

ثالثا :- الافصاح عن العمليات التى تربط أطرافها علاقة مشتركة

تتطلب معايير المحاسبة الدولية الافصاح فى القوائم المالية للشركة التى تكون حساباتها ـل الفحص عن العمليات التى حدثت مع أطراف تربطها علاقة مشتركة:-

-اذا كانت هذة العمليات لم يتم أستبعادها عند عمل القوائم المالية الموحدة .
- اذا كان هذا الافصاح ضروريا لفهم القوائم المالية .

وفيمايلى الحد الأدنى الذى يتطلبه بيان معايير المحاسبة رقم (٥٧) الصادر عن هينة معايير المحاسبة المالية فى عام ١٩٨٢ - للافصاح عنها :-

١- طبيعة العلاقة بين الاطراف المرتبطة ، ويجب ذكر اسم الشخص الذى لة علاقة ارتباط اذا كان ذلك ضروريا لفهم تلك العلاقة .

٢- وصف العمليات التى حدثت خلال المدة محل الفحص ، ويشمل ذلك المبالغ - ان وجدت - واى معلومات أخرى ضرورية لتفهم اثارها على القوائم المالية ، ويجب ايضا الافصاح عن العمليات التى ليست لها قيمة مالية أو لها قيمة رمزية .

٣- اثار التغير فى الشروط بين الاطراف المرتبطة عن تلك الشروط التى أستخدمت فى مدد سابقة ، ويجب أيضاً الافصاح عن قيمة تلك العمليات فى كل مدة من المدد التى يتم فيها اعداد قائمة الدخل .

٤- يجب الافصاح عن المعلومات التالية اذا لم تفصح عنها القوائم المالية :-

- شروط العمليات المرتبطة .
- طريقة تسوية تلك العمليات .
- المبالغ المستحقة الى تلك الاطراف المرتبطة أو عليها .

٥- طبيعة اى علاقة سيطرة حتى ولم تحدث عمليات بين الاطراف المرتبطة يجب الافصاح عنها فى جميع الاحوال .

رابعا:- أثار فحص عمليات الأطراف المرتبطة علي نتائج وتقارير المراجعة

أ- عند قيام المراجع بفحص عمليات معينة للأطراف المرتبطة يتعين على المراجع أستخدام الاجراءات المناسبة للحصول على ادلة الاثبات الكافية والمناسبة المرتبطة بالهدف من تلك العمليات وطبيعتها ونطاقها وقد تكون ادلة الاثبات الخاصة بتلك العمليات محدودة كأن تكون مجرد تعليمات من شركة قابضة الى شركة تابعة لتسجيل اتاوة حق الامتياز . وفى مثل تلك الحالات يتعين على المراجع اتخاذ الاجراءات الاضافية التالية :-

- الحصول على تأكيد لشروط وقيمة العمليات مع الشركة التابعة .
- فحص الادلة الموجودة فى حوزه الشركة التابعة .
- تأكيد أو مناقشة المعلومات مع أشخاص لهم ارتباط بالعمليات كالبنوك والمحاسبين والضامنين .

ب- وقد يكون من الضرورى ان يحصل المراجع على أقرار كتابى من الادارة بشأن الافصاح فى القوائم المالية عن الاطراف المرتبطة .

جـ- يجب على المراجع عند تكوين رأية أن يأخذ فى اعتبارة اثر عمليات الاطراف المرتبطة على القوائم المالية ، بما فى ذلك الافصاح عن هذة العمليات .

د- اذا لم يستطع المراجع الحصول على ادلة اثبات كافية ومناسبة بشأن الاطراف المرتبطة والعمليات التى تتم معها ، علية ان يصف فى تقريرة القيود على عملة ونطاق فحصة ، وان يبدى رأياً متحفظاً او يمتنع عن ابداء الرأى حسب مايراة مناسباً.

هـ- اذا تبين للمراجع ان الافصاح عن الاطراف المرتبطة فى القوائم المالية لايتمشى مع ماورد بمعيار المحاسبة الدولى - الاطراف المرتبطة - فيجب علية ان يبدى رأياً متحفظاً أو يمتنع عن ابداء الرأى كلما كان ذلك مناسباً.

خامساً:- أسئلة ومشاكل عملية

(أ) اسئلة للمناقشة :-

١-طلب أحد المراجعين من المدير العام لاحد الشركات المساهمة ان يحضر لة صفقات الطرف ذو الصلة بالمنشأة أثناء السنة ، وقد رد مدير الشركة بقولة انة لايرى سببا لاهتمام المراجع بمثل تلك الصفقات فضلا عن ذلك فأن مدير الشركة يرى انة اذا كانت مثل تلك الصفقات هامة للمراجع فيجب علية ان يتوقع اكتشافها خلال مراحل فحصة لعمليات الشركة .

المطلوب : الرد على مدير الشركة .

٢-حدد تعريف الاطراف المرتبطة ، والمقصود بكل من السيطرة والتأثير الفعال والجوهرى ، والعمليات التى بين أطرافها علاقة أرتباط .

٣-اذكر أمثلة تدل على العمليات التى تثير الشك فى حقيقتها الاقتصادية ، والتى قد توحى بوجود علاقة ارتباط .

٤- حدد الظروف التى تدعو الى وجود عمليات ذات علاقة ارتباط.

٥- حدد مسئولية كل من الادارة والمراجع عند تحديد الاطراف المرتبطة واثارها على القوائم المالية .

٦-اشرح اجراءات المراجعة عند وجود عمليات لاطراف مرتبطة .

٧- أشرح الحد الادنى لمتطلبات معايير المحاسبة عن الافصاح عن معاملات الاطراف المرتبطة .

٨- أشرح أثار فحص عمليات الاطراف المرتبطة على نتائج وتقارير المراجع .

(ب) علق على صحة أو خطأ العبارات التالية :-

١- تتطلب معايير المحاسبة أفصاح الادارة عن الاطراف المرتبطة والعمليات المتبادلة بينها .

٢- تتطلب معاير المحاسبة الافصاح عن علاقات الاطراف المرتبطة عندما يكون هناك سيطرة فقط .

٣- ان وجود أطراف مرتبطة أو عمليات متبادلة بينها قد يؤثر على القوائم المالية .

٤- ان تقييم المراجع لدرجة الاعتماد على أدلة الاثبات يتوقف على مصدرها .

٥- هناك عديد من الظروف التى تدعو المراجع الى الشك فى وجود عمليات متبادلة للاطراف المرتبطة .

٦- يعتبر المراجع مسئول تماما عن تحديد الاطراف المرتبطة والافصاح عنها .

٧- هناك اجراءات مراجعة معينة يجب استخدامها عن طريق المراجع عندما توجد اطراف مرتبطة وعمليات متبادلة بينها .

٨- هناك اجراءات معينة تمكن المراجع من تمييز العمليات المتبادلة بين الاطراف المرتبطة .

٩- يتعين على المراجع اتخاذ اجراءات معينة اثناء قيامة بالمراجعة المعتادة للكشف عن عمليات تمت مع الاطراف المرتبطة .

١٠- هناك عديد من العمليات غير العادية التى قد تشـ الى وجود اطراف مرتبطة لم يتم تحديدها فى اوقات سابقة من المراجعة يتعين على المراجع ان يجعلها محل دراسة وتعمق .

١١- هناك حد ادنى من المتطلبات التى تستلزمها معاير المحاسبة للافصاح عن الاطراف المرتبطة فى القوائم المالية .

١٢- هناك ادلة اثبات معينة يجب على المراجع جمعها لتحديد الهدف من عمليات الاطراف المرتبطة وبيان طبيعتها ونطاقها .

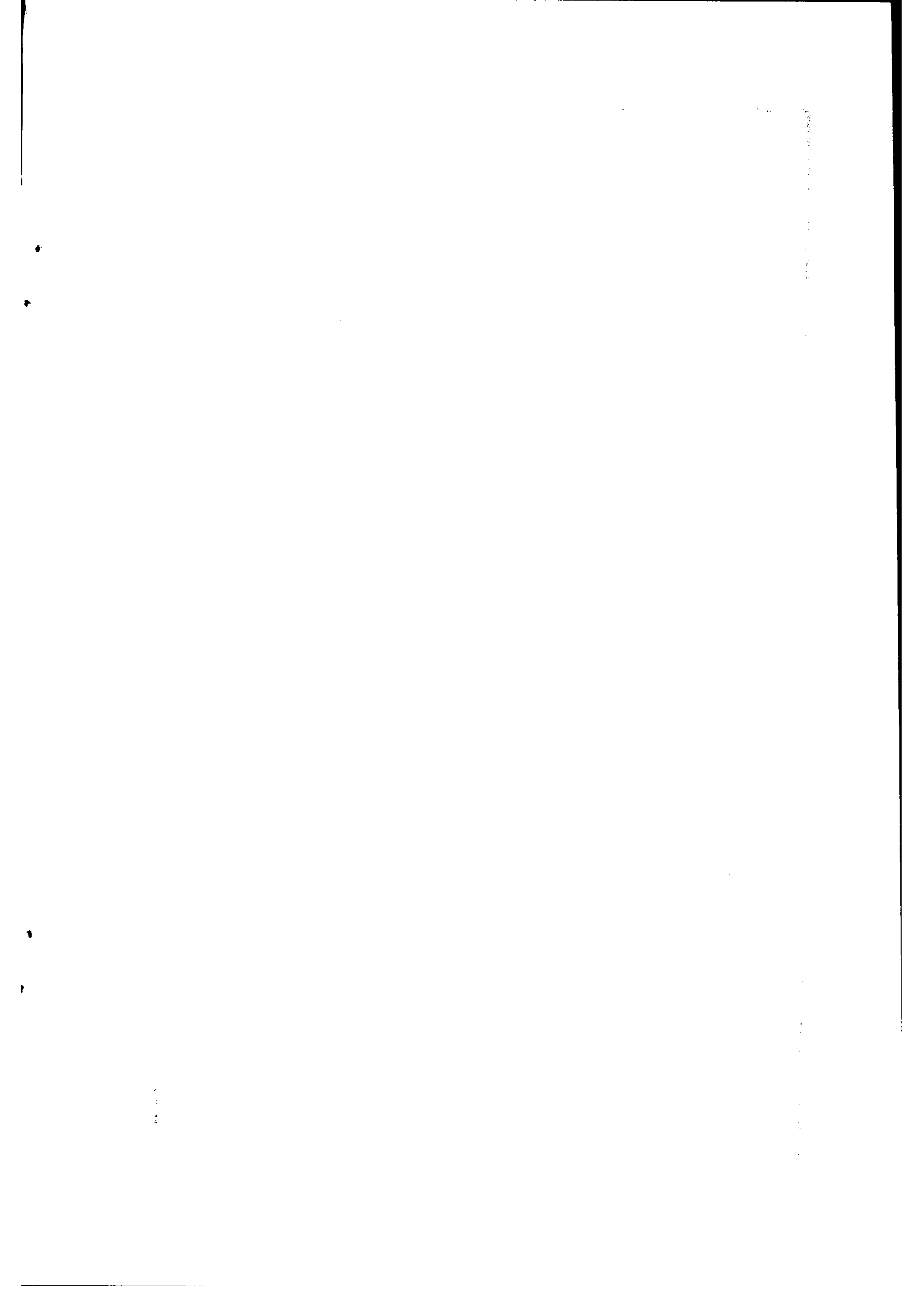
١٣- ليس من الضرورى ان يحصل المراجع على اقرار كتابى من الادارة بشأن الافصاح عن الاطراف المرتبطة فى القوائم المالية .

١٤- يتعين على المراجع الامتناع عن ابداء رأية عند عدم تمكنة من الحصول على ادلة اثبات كافية ومناسبة بشأن الاطراف المرتبطة .

١٥- يجب على المراجع ابداء رأى متحفظ عندما يتضح لرأية الافصاح عن الاطراف المرتبطة فى القوائم المالية لايتمشى مع ماورد بمعايير المحاسبة الدولية .

الفصل
الثانى عشر

تقرير المراجعة عن القوائم المالية



The Auditors Report Of Fincial Statements تقرير المراجعة عن القوائم المالية

مقدمــــــة

تتضمن المرحلة الأخيرة من أى عمليـة مراجعة إعداد تقرير بنتائج العمليـة ، والهدف من تقرير المراجعة توصيل نتائج الفحص التى توصل إليها المراجـع الى المستخدمين المعنين [1] .

بصفة عامة تتعلق نتائج الفحـص والتقييم للنتـائج المستنبطة من أدلـة الإثبات التى قام المراجع بتجميعها بتكوين رأى عما يلى :-

أ- إذا كانت القوائم المالية قد أعدت باستخدام سياسات محاسبية متعارف عليها وأن تطبيقها يتسم بالثبات .

ب-اذا كانت القوائم المالية تتمشى مع النظم والمتطلبات القانونية .

ج- إذا كانت القوائم المالية تعطى انطباع عام يتفق مع معلومات المراجـع عـن طبيعة نشاط المنشأة .

د- اذا كان قد تم الإفصاح بشكل مناسب عن النواحـى الهامـة المتعلقة بالعرض السليم للقوائم المالية .

يهتم هذا الفصل بتوفير إرشادات للمراجعـين عـن شـكل ومضمـون ومحتويـات تقرير المراجع المرتبط بمراجعة القوائم المالية للمنشآت . وتحقيقـا لذلـك الهـدف فسوف يتم دراسة المحتويات الأساسية لتقرير المراجع ونمـوذج تقرير المراجـع . أنواع تقارير إبداء الرأى . التقرير الخالى من التحفظات .

١ المحتويات الأساسية لتقرير المراجع

يجب أن يشتمل تقرير المراجع على البيانات الثمانية الأساسية التالية :-

(١) العنـوان . (٢) الجهـة الموجـه إليهـا التقرير . (٣) تحديـد القوائـم الماليـة التـى تمـت مراجعتها . (٤) إشارة لمعايير المراجعة أو الأساليب المتبعة . (٥) إبداء الرأى أو الإمتناع عن إبداء الرأى . (٦) التوقيع . (٧) عنوان المراجع . (٨) تاريخ تقرير المراجع

---

[1] د. أمين السيد أحمد لطفى . اعداد تقاير المراجعة والفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة . دار النهضة العربية . القاهرة . ١٩٩٦ .

ويضاف الى تلك البيانات الثمانية أية إضافات ينص عليها من قبل أى قوانين مرتبطة بتقرير المراجع (مثال ذلك قانون الشركات) .

ويتعين الإشارة الى أهمية توحيد شكل ومحتويات تقرير المراجع لأغراض زيادة استيعاب القارئ المستخدم للقوائم المالية . وفيما يلى مناقشة موجزة لبيانات تقرير المراجع :-

١- عنوان التقرير

حيث يتعين استخدام عنوان مناسب مثل تقريرالمراجع(أو مراقب الحسابات) ويخدم هذا العنوان القارئ فى تعريف التقرير وتحديده والتمييز بينه وبين أية تقارير أخرى يتم إصدارها مثل التقرير الصادر من مجلس الإدارة أو من رئيس مجلس الإدارة للمنشآت محل المراجعة .

٢- تحديد القوائم المالية

حيث يتعين أن يقوم المراجع بتحديد القوائم المالية التى قام بمراجعتها . على أن يراعى تحديد اسم المنشأة . والتاريخ . والفترة التى أعدت عنها القوائم المالية .

٣- الإشارة الى معايير المراجعة

حيث يجب أن يوضح التقرير معايير المراجعة المتعارف عليها والتى اتبعت عند القيام بعملية المراجعة . ويحتاج القارئ والمستخدم لتلك الإشارة كتأكيد على أن المراجعة قد أديت طبقا لأصول أو أساليب متفق عليها .

بوجه عام يفترض أن المراجع قد اتبع معايير المراجعة الخاصة بالبلد التى يبينها عنوانه ما لم ينص على عكس ذلك فى التقرير .

٤- إبداء الرأى عن القوائم المالية

يجب أن يوضح تقرير المراجع رأى المراجع عن مدى تعبير القوائم المالية عن المركز المالي للمنشأة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية .

عادة ما تعد القوائم المالية فى إطار المفاهيم المحددة بالقوانين المحلية والقوائم المصدرة عن طريق التنظيمات المهنية والعرف الجارى فى الدولة فى ظل مستويات عالية من عدالة العرض (حيث تتطلب العدالة أن يكون ما توضحه القوائم المالية متفقا مع معلومات المراجع عن نشاط المنشأة) .

وفيما يلى الصيغة المستخدمة للتعبير عن رأى المراجع الخاص بأن القوائم المالية أعدت طبقا لما تقدم :-

" أن القوائم المالية تعطى صورة صادقة وعادلة " وكصيغة مترادفة " أن القوائم المالية تعبر بعدالة "

وحتى يتم إعلام القارئ والمستخدم بالإطار الذى اعد المراجع تقريره فى ظله يمكن للمراجع أن يوضح أن رأيه قد بنى على إطار من المفاهيم باستخدام الصيغة التالية :-

" وفقا للمعايير المحاسبية (المتبناه فى البلد موضع التقرير أو المعايير الدولية) " .

وفى بعض الأحيان يكون مطلوبا من المراجع أن يبدى رأيه عن مدى الإلتزام بالقانون وغالبا ما يتوافق هذا مع متطلبات المراجع لإبداء رأيه بالصور الموضحة أعلاه . وعندما يترتب على تطبيق المبادئ المحاسبية المسموح باستخدامها محليا عدم إمكانية عرض القوائم المالية بالطريقة التى تعطى صورة (صادقة و عادلة) أو (تعبر بعدالة) .حينئذ يجب على المراجع عدم استخدام مثل هذه الصيغ عند إبداء رأيه عن مدى الإلتزام بالقانون .

٥- توقيع المراجع

يجب التوقيع على التقرير باسم المراجع والمكتب الذى ينتمى إليه او كليهما وفى هذا الخصوص يقترح السماح بمزاولة المهنة عن طريق تنظيمات ومكاتب مهنية ذات شخصية اعتبارية .

٦- عنوان المراجع

يجب أن يبين التقرير مكان محدد كعنوان - والذى يتمثل عادة فى اسم المدينة التى يقع فيها مكتب المراجع .

٧- تاريخ التقرير

يتعين أن يؤرخ تقرير المراجعة . حتى يعلم القارئ والمستخدم أن المراجع قد أخذ فى اعتباره تأثير الأحداث و العمليات على القوائم المالية وعلى التقرير - بالتبعية - حتى ذلك التاريخ .

٢ أنواع الرأى الذى يبديه المراجع

يمكن تلخيص البدائل المختلفة المتاحة للمراجع عند إبداء رأيه فيما يلى :-

(١) التقرير بدون تحفظات **Unqualified Opinion**

(٢) التقرير الذى يتضمن تحفظات **Qualified Opinion**

(٣) التقرير السلبى **Adverse Opinion**

(٤) الإمتناع عن إبداء الرأى **Disclaimer Of Opinion**

وتلك البدائل مبنية على المعيار الرابع من معايير التقرير والتى تبناها المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين والذى نص على :-

" يجب أن يحتوى التقرير على رأى المراجع فى القوائم المالية ككل . أو على بيان جازم بانه لا يستطيع ابداء الرأى فى القوائم المالية . وفى حالة ابداء الرأى فى القوائم المالية ككل يجب ذكر أسباب ذلك ..... "

ويجب الإشارة أنه يتعين توضيح نوع الرأى الوارد بالتقرير . ويمكن تحقيق ذلك بنجاح اذا استخدم أسلوب موحد الى حد ما فى كل نوع من تلك التقارير.

أ- التقرير بدون تحفظات

التقرير الخالى من التحفظات ويطلق عليه أحيانا الرأى غير المقيد أو التقرير النظيف هو أفضل التقارير من وجهة نظر عميل المراجعة .

وعادة ما يصدر التقرير بدون تحفظات عندما يكون المراجع مقتنعاً بكل وكافة الموضوعات الواردة بالمعيار الثالث لمعايير المراجعة الدولية الخاصة بالمبادئ الأساسية التى تحكم عملية المراجعة والتى تم إيضاحها فى مقدمة ذلك الفصل . حيث يصدر المراجع رأيا خاليا من التحفظات عن القوائم المالية الخاصة بالعميل اذا :-

- لم توجد أى قيود على نطاق الفحص الذى يقوم به .
- لم يكن لدى المراجع أى تحفظات بشأن المبادئ المحاسبية التى استخدمت فى إعداد القوائم المالية .

- مدى انطباق وعدالة عرض القوائم المالية والثبات فى تطبيقها .
- مدى كفاية المعلومات الموجودة بالقوائم المالية للإفصاح عن المركز المالى ونتائج الأعمال .

ويجب أن يوضح تقرير المراجع قناعته بطريقة واضحة وإيجابية ، وفيما يلى نموذج لتقرير مراجع بدون تحفظات (شكل بيانى رقم (١)) طبقا للقواعد الموضحة بمعيار المراجعة الدولي رقم (١٣)- تقرير المراجعة عن القوائم المالية .

تقرير المراجع

الى السادة / . . . .

قمنا بمراجعة القوائم المالية (يتم تحديدها بدقة وكلا على حدة) طبقا لمعايير المراجعة (الدولية مثلا) .

وفى رأينا ، أن القوائم المالية تعطى صورة صادقة وعادلة عن(أو تمثل بعدالة) المركز المالى لشركة. . . . . فى / / ١٩ ونتائج أعمالها عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها (وتتمشى مع التشريعات والقوانين ذات العلاقة) .

التاريخ

/ / ١٩

توقيع المراجع . . . .

العنوان . . . .

شكل بيانى رقم (١)

تقرير المراجع بدون تحفظات

إذن فتقرير المراجعة الخالى من التحفظات يجب أن يشير بوضوح الى التغيير فى المبادئ المحاسبية أو فى طريقة تطبيقها وما ترتب على ذلك من آثار قد تم تحديده بدقة والإفصاح عنه فى القوائم المالية .

ب- التقرير الذى يحتوى على التحفظات

و يطلق على هذا التقرير أيضا فى كثير من الأحيان الرأى المقيد ، أى أن رأى المراجع مقيد بأحد التحفظات . ويذكر هذا النوع من التقرير " فيما عدا (Except For) Or Subject . to) أثر معين يذكره المراجع فان القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالى . . . " طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

ويجب أن يكون للتحفظ تأثير جوهرى على القوائم المالية بحيث يستدعى ذكره فى تقرير المراجع . وفى الوقت ذاته يجب الا يكون تأثير التحفظ جوهريا بدرجة كبيرة جدا بحيث تدعو المراجع الى الإمتناع عن إبداء الرأى فى القوائم المالية أو الى إصدار تقرير سالب . فالتحفظ يجب الا يكون من الجسامة بحيث يهدم القوائم المالية .

بعبارة أخرى قد لا يستطيع المراجع إبداء رأى بلا تحفظات عند وجود الظروف التالية التى يرى أن لها تأثير هام أو قد يكون لها تأثير هام على القوائم المالية :-

أ - وجود قيود على نطاق عمله .

ب- وجود اختلاف مع الإدارة بخصوص القوائم المالية .

وقد تقود الظروف الواردة فى البند (أ) الى إبداء رأى أو الإمتناع عن إبداء رأى. أما الظروف الواردة فى البند (ب) فقد تقود الى إبداء رأى بتحفظات أو إبداء رأى عكسى .

عموما يصدر الرأى بتحفظات عندما يصل المراجع الى نتيجة بعدم مقدرته على اصدار تقرير بدون تحفظات وذلك عندما يكون أثر الإختلاف أو تحديد نطاق عمله ليس من الاهمية بالدرجة التى تتطلب رأى سلبى أو عدم إبداء رأى.

وعند إبداء رأى أخر بخلاف الرأى بدون تحفظات يجب أن يضمن التقرير وصف واضح لكل الأسباب الهامة التى دعت لذلك كما يجب عليه - ما لم يكن ذلك عمليا - اظهار هذه البيانات فى فقرة مستقلة قبل فقرة إبداء الرأى ويمكن أيضا أن يتضمن إشارة الى إيضاحات تفصيلية مرفقة بالقوائم المالية .

والرأى المتحفظ يجب إبداؤه بكلمة " فيما عدا " أو " تأثير الموضوعات المتعلقة بالتحفظ ويجب استخدام عبارة " فيما عدا " فى أى تحفظ متعلق باختلاف مع الإدارة حول القوائم المالية .

جـ - التقرير السالب

ويطلق عليه أحيانا التقرير المعارض أو المعاكس . وهو عكس التقرير الذى لا يحتوى على تحفظات . فالتقرير السالب يحدد أن القوائم المالية لا تظهر بعدالة المركز المالى ونتائج الأعمال والتغيرات فى المركز المالى (التدفقات النقدية) طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

ويستخدم ذلك النوع من التقرير إذا كانت هناك مخالفات جسيمة لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ولمعيار الإفصاح وكان أثر ذلك على القوائم المالية من الشمول بحيث يجعل القوائم المالية فى مجموعها مضللة .

بعبارة أخرى يصدر تقرير بة رأى سلبى عندما يكون أثر الاختلاف جوهرياً على القوائم المالية بحيث يجد المراجع ان وضع تحفظ فى تقريرة لن يكون كافياً للأفصاح عن التضليل او أوجه النقص فى القوائم المالية .

وفيما يلى فقرة تعبر عن رأى سلبى للمراجع :-

وفى رأينا . أنة بسبب الامور الموضحة فى الفقرة السابقة . فأن القوائم المالية لاتعطى صورة صادقة وعادلة عن (أو لاتمثل بعدالة) المركز المالى لشركة ....فى ٣١ ديسمبر ١٩ . ونتائج أعمالها عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ طبقاً لمعايير المحاسبة .

د - الامتناع عن ابداء الرأى

يعنى الامتناع عن ابداء الرأى ان المراجع لايبدى رأياً فى القوائم المالية او فى أى جزء منها . ويستخدم هذا النوع فى عديد من الحالات التالية :-

١- أذا كان المراجع غير مستقل بالنسبة للشركة محل المراجعه ، وفى مثل تلك الحالات يحسن بالمراجع رفض العملية من البداية .

٢- وجود قيود جوهرية على نطاق الفحص اما من جانب العميل او نتيجة للظروف .

٣- ان كانت هناك أحداث غير مؤكدة قد تؤدى نتيجتها الى أثر جوهرى وشامل على القوائم المالية .

فعادة مايصدر التقرير بالامتناع عن ابداء الرأى عندما يكون الاثر المتوقع لقيد نطاق عمل المراجع ذو أهمية بالغة بحيث لايمكن المراجع من ابداء رأى على القوائم المالية.

فالامتناع عن ابداء الرأى يفيد ان المراجع ليس لدية المعلومات الضرورية التى تمكنة من تكوين رأى فى القوائم المالية ، وان آى نوع اخر من الرأى (خالى من التحفظات او يحتوى على تحفظات اوسالب) يفيد أن المراجع لدية معلومات كافية لتكوين رأى من نوع أو آخر .

وفيما يلى فقرة توضيحية تعبر عن الامتناع عن ابداء الرأى :-

" بسبب أهمية الامور الموضحة فى الفقرة السابقة . فاننا لسنا فى موقف يمكننا من ابداء رأى عن القوائم المالية " .

٣ الظروف التى قد تؤدى الى ابداء رأى بخلاف الرأى بدون تحفظات

هناك عديد من الظروف التى تحول دون أصدار تقرير خالى من التحفظات هى مايلى :-

١- القيود على نطاق الفحص

بمعنى تاثر نطاق فحص المراجع بظروف ومواقف تمنعة من تطبيق واحد أو اكثر من اجراءات المراجعه التى تعتبر ضرورية ولازمة طبقاً لظروف الحال. ومن آمثلة ذلك مايلى :-

أ- قد يفرض احياناً قيود على نطاق عمل المراجع من المنشأة كأن تتضمن شروط التعيين عدم قيام المراجع ببعض اجراءات المراجعه التى يعتقد المراجع بأهميتها . ومع هذا عندما يكون هذا القيد وارد فى الاتفاق مع المنشاة ويعتقد المراجع انة سيصدر تقريرا يعبر فية عن عدم امكانية ابداء رأى

يجب علية عدم قبول المهمة فى ظل هذة الشروط وعلى المراجع الذى يعين بحكم القانون عدم قبول المهمة اذا مافرضت علية قيود تحد من واجباتة المحددة بالقانون .

ب- قد يفرض قيد على نطاق عمل المراجع نتيجة للظروف فمثلاً قد يعوق تاريخ تعينة اشرافة على الجرد الفعلى للمخزون ، وقد يحدث ايضاً عندما تكون دفاتر العميل طبقاً لرأى المراجع غيركافية او عند عدم قدرتة على القيام ببعض اجراءات المراجعه التى يرى اهميتها . فى مثل هذة الظروف يجب على المراجع محاولة القيام بأجراءات مراجعه بديلة للحصول على ادلة كافية تمكنة من ابداء رأى بدون تحفظات .

ولاشك ان قرار المراجع بالتحفظ فى تقريرة او الامتناع عن ابداء الرأى بسبب وجود قيود على عملة يتوقف اساساً على تقديرة لأهمية الاجراء الذى تم حذفة فى قدرتة على تكوين رأية فى القوائم المالية موضوع المراجعه . وسيتأثر ذلك التقدير عموماً بطبيعة وحجم الاثار المتوقعة للموضوع محل البحث على القوائم المالية فهل ستؤثر على أحد البنود او على عديد من بنود القوائم المالية .

عموماً وعند وجود قيود على نطاق عمل المراجع يرى انها تمنعة من اصدار تقرير بلا تحفظات يجب ان يبين التقرير هذة القيود كما يجب ان يتحفظ موضحاً التسويات على القوائم المالية التى يلزم اجرانها لو لم يكن هذا القيد على نطاق العمل موجودا .

وكما هو موضح سابقاً فقد يكون هناك ظروف تضطر المراجع الى اصدار تقرير يوضح فية عدم قدرتة على ابداء رأية كمايحدث عندما يكون تاثير القيود على عمله جوهرياً .

وفيمايلى مثال على تقرير مراجع يتضمن رأى متحفظ نتيجة وجود قيد على نطاق المراجعة :-

قمنا بمراجعة القوائم المالية طبقاً لـ .... فيما عدا ماسيتم توضيحة فى الفقرة التالية .

لم نشهد العد الفعلى للمخزون فى ٣١ ديسمبر ١٩ ، حيث كان هذا التاريخ سابق للاتفاق معنا كمراجعين للشركة . نظراً لطبيعة سجلات الشركة لم نتمكن من التحقق من كميات المخزون باستخدام اجراءات مراجعة أخرى .

وفى رأينا أنة فيما عدا تأثير مثل هذة التسويات ، ان وجدت ، والتى قد يتقرر ضرورتها ، حتى يمكننا الاقتناع بكميات المخزون الفعلية . فان القوائم المالية .....

٣-الاختلاف مع الادارة فى تطبيق السياسات المحاسبية

حيث قد يختلف المراجع مع الادارة حول :

أ- مدى قبول السياسات المحاسبية المتبعة .

ب-طريقة تطبيقها بما فى ذلك كفاية الافصاح عنها فى القوائم المالية .

ج- مدى الالتزام فى اعداد القوائم المالية بالقواعد والاجراءات والمتطلبات القانونية .

ولتحديد ما أذا كان هذا الاختلاف لة تأثير جوهرى على القوائم المالية ، يجب ان توخذ فى الاعتبار القيمة النقدية لهذة الآثار . ومع هذا فأن مفهوم الاهمية النسبية لايتوقف كلية على الحجم . فذلك المفهوم يشتمل على أحكام نوعية وكمية . كما ان هذا المفهوم يتوقف على أهمية البند للمشروع مثال ذلك بند المخزون لشركة صناعية . وعلى مدى أنتشار الخطأ - وهل يؤثر على عرض وقيم عدة بنود للقوائم المالية . وعلى آثر الخطأ على القوائم المالية فى مجموعها.

عموماً فان خلاف المراجع مع الادارة بشأن تطبيق السياسات المحاسبية اذا كان هاماً وجوهرياً قد ينتج عنة اصدار تقرير متحفظ او اصدار تقرير سلبى .

وتجدر الاشارة الى ان تقرير المراجع يجب ان يوضح طبيعة هذا الاختلاف ، مع تقييم مايترتب علية من اثار على القوائم المالية .

وفيما يلى امثلة على أصدار رأى متحفظ للاختلاف على السياسات المحاسبية فى حالة أستخدام طريقة محاسبية غير ملائمة .

وكما هو مبين فى الملحوظة * ، لم يتم اظهار مخصص استهلاك فى القوائم المالية والذى يعد فى رأينا اجراء لايتفق مع معايير المحاسبة . يجب ان يكون المخصص عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ١٩ مبلغ .... وذلك طبقاً لطريقة القسط الثابت للاستهلاك وباستخدام معدل ٥٪ سنوياً للمبانى ، ٢٠٪ سنوياً للمعدات . وبناء علية . يجب أن تخفض قيمة الاصول الثابتة بمجمع استهلاك قدرة .... ، وتزداد الخسائر (أو ينخفض الربح) عن السنة بمبلغ .... ومبلغ .... على التوالى .

وفى رأينا . انة فيما عدا أثر ما أشير الية فى الفقرة السابقة على القوائم المالية ، فان هذة القوائم المالية ....

وفيما يلى مثال أخر على رأى متحفظ للأختلاف على السياسات المحاسبية نتيجة وجود الافصاح غير الكاف .

فى ١٥ يناير ١٩ ، أصدرت الشركة سندات بمبلغ اجمالى قدرة .... بهدف تمويل التوسع فى المصانع . وتحد اتفاقية السندات من التوزيعات النقدية للارباح فى المستقبل بعد ٣١ ديسمبر ١٩ .

وفى رأينا . انة فيما عدا تجاهل المعلومة المبينة فى الفقرة السابقة ، فان القوائم المالية ....

٣- الامور غير المؤكدة

يرتبط ذلك الموقف بتاثر القوائم المالية بامور غير مؤكدة Uncertainties تتعلق بأحداث مستقبلة لايمكن تقدير نتائجها بدرجة معقولة فى تاريخ تقرير المراجع .

فعند أعداد القوائم المالية يقوم العميل بتقدير كثير من الامور المستقبلة مثال ذلك تقدير مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها . وفى معظم الاحيان يمكن للمراجع ان يجمع ادلة اثبات مقنعة وكافية لتأييد تلك التقديرات المحاسبية بطريقة معقولة. الا انة من ناحية أخرى قد لايمكن للمراجع جمع ادلة اثبات كافية ومقنعة لتأييد بعض التقديرات المحاسبية . مثال ذلك وجود قضايا معلقة لم

يتم الفصل فيها ، ففي تلك الاحوال ، عند وجود أمور غير مؤكدة لايمكن تقدير نتائجها بطريقة معقولة ، فان المراجع يجب أن يقرر ما اذا كان سيصدر تقريراً خالياً من التحفظات ، او ان يتحفظ في تقريرة ، او ان يمتنع عن ابداء الرآى .

عموماً أذا كان عدم التأكد هاما ويتوقف على احداث مستقبلة ولة تأثير على القوائم المالية ، على المراجع ان يضيف ايضاحا (بعد فقرة الرأى) يشير الى الملحوظة على القوائم المالية التى تناقش بأسباب هذة الشكوك .

وفيمايلى مثالاً على فقرة توضيحية لعدم التأكد فى تقرير المراجع

وفى رأينا..........

كما هو موضح فى الملحوظة رقم .... على القوائم المالية . فان الشركة مدعى عليها فى دعوى قضائية بدعوى انتهاك حقوق امتياز ومطالبة بدفع اتاوات وتعويضات عن الاضرار . ولقد اتخذت الشركة اجراءات الدفاع . وتجرى حاليا اجراءات التقاضى . ولايمكن فى الوقت الراهن تحديد النتيجة النهائية لهذا الامر . ولم يتم تكوين مخصص لمقابلة التزام قد ينشأ عن ذلك فى القوائم المالية .

ثانيا : – تاريخ تقرير المراجع والاحداث التالية لتاريخ الميزانية وأكتشاف حقائق بعد أصدار القوائم المالية Date of The Auditor's Report ; Events After The Balance Sheet date ; discovery of Facts After The Financial Statements Have Been Issued

مقدمـــة

أشار المعيار الدولى رقم (١٣) الى آنة يجب آن يورخ التقرير حتى يعلم القارئ أن المراجع قد أخذ فى حسبانة تأثير الاحداث والعمليات على القوائم المالية وعلى التقرير حتى ذلك التاريخ ومن هنا تبدو أهمية هذا المعيار الحالى والتى تتمثل فى:-

- توضيح أهمية تاريخ تقرير المراجع .
- مسئولية المراجع بالنسبة للأحداث الهامة التى تحدث بعد تاريخ الميزانية او ماتعرف بالاحداث اللاحقة . **Subsequent Events** .

- تحديد الاجراءات التى يتعين على المراجع القيام بها للوفاء بتلك المسئولية .

- تحديدمسئولية المراجع فيما يتعلق بأكتشاف حقائق بعد أصدار القوائم المالية .

وغنى عن القول فأن المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين فى هذا المقام قد أصدر أيضاحى معايير المراجعه رقم (٤٧) ، (٤١) لتوفير أرشادات عن متطلبات وأساليب تنفيذ هذين الايضاحين المرتبطين بتحديد تاريخ تقرير المراجع ، والاحداث اللاحقة ،والاكتشاف اللاحق للحقائق القائمة فى تاريخ تقرير المراجع .

من هنا يركز هذا الفصل على تناول تلك الموضوعات المشار اليها بعالية ، وتحقيقا لذلك سوف يتم تقسيمة الى النقاط التالية :-

١-تحديد تاريخ تقرير المراجع .

٢-الاحداث اللاحقة .

٣-الاكتشاف اللاحق للحقائق التى كانت موجودة فى تاريخ تقرير المراجع .

١- تحديد تاريخ تقرير المراجع

يشير تاريخ تقرير المراجع الى تاريخ أتمام العمل الميدانى للمراجع . ويمثل أساساً التاريخ الذى يتفق علية المراجع والعميل على تحديد شكل ومحتوى ومضمون القوائم المالية . رغماً عن ذلك فقد يتم تحديد ذلك التاريخ تأسيساً على الحكم الشخصى الذاتى للمراجع فى عديد من الاحيان .

بوجة عام يجب على المراجع ان يوقع تقريرة ويؤرخة بتاريخ اليوم الذى أتم فية أختباراتة . وماتتضمنة من أجراءات متعلقة بالاحداث التى وقعت حتى ذلك التاريخ . ويجب ألا يكون تاريخ هذا التقرير سابقاً على أعتماد الادارة للقوائم المالية .حيث أن مسئولية المراجع هى أعداد تقرير عن تلك القوائم المالية المعدة عن طريق تلك الادارة.

وحيث أن تاريخ التقرير هو الذى يحدد التاريخ الذى تمتد إلية مسئولية المراجع عن الاحداث التى تؤثر على القوائم المالية موضوع التقرير . ومن ثم يتعين على المراجع أن يحصل على دليل يؤكد لة أن القوائم المالية قد أعتمدتها الادارة . كأن يحصل مثلاً على صورة من القوائم المالية موقع عليها منها . أو يحصل منها على خطاب يفيد أعتمادها للقوائم المالية .

وغني عن القول بأن تقرير المراجعة قد يكون لة تواريخ مختلفة ، حيث قد يكون أحد التواريخ هو تاريخ أتمام العمل الميدانى ، بينما قد يعبر تاريخ أخر عن تاريخ حدث معين يحدث بعد أتمام العمل الميدانى قبل أصدار تقرير المراجع (يعبر تاريخ الاصدار عن تاريخ تسليم تقرير المراجع إلى العميل) ، ويعرف ذلك بالتقرير ثنائى التاريخ **Dual-Dated Report** .

وفى الواقع أن معايير المراجعة وايضاحاتها لم توفر تعليمات ملزمة تتيح حصول المراجع على ارشاد يوضح كيف يتم تحديد تاريخ أتمام العمل الميدانى . إلا أنة يمكن القول بأن تاريخ أتمام العمل الميدانى هو ذلك التاريخ الذى يكون المراجع المسئول عن مهمة المراجعة والادارة على أتفاق على شكل ومحتوى القوائم المالية . وقد يقوم المراجع والعميل بترتيب لقاء رسمى ختامى لفحص القوائم المالية ، وقد يتم أعتبار نتيجة ذلك اللقاء بمثابة تاريخ أتمام العمل الميدانى ، فاذا لم يكن هناك هذا اللقاء الرسمى - فقد يتم أعتبار تاريخ اتمام العمل الميدانى هو تاريخ المغادرة الرسمية لفريق عمل المراجعة لموقع العميل ، بشرط عدم وجود تعديلات جوهرية يتوقع أن تتم بعد ذلك التاريخ .

وعادة ماتكون هناك فترة مابين أسبوعين أو ثلاثة أسابيع بين تاريخ تقرير المراجع (تاريخ اتمام العمل الميدانى) وتاريخ اصداره **Date of issuance** . حيث أثناء تلك الفترة يقوم المراجع بفحص أوراق العمل للمرة الاخيرة للتيقن من أنة ليس هناك بنود مفتوحة وأن التقرير والقوائم المالية قد تم طبعهما . وأثناء تلك الفترة غير مطلوب من المراجع أن يقوم بتطبيق أية اجراءات .

فاذا ماكانت الفترة مابين تاريخ تقرير المراجع واصداره تزيد عن ثلاثة أسابيع . فسوف يكون من الحكمة للمرجع أن يقوم بالتحرى بشان الاحداث اللاحقة بالاستفسار من الادارة . وإذا ما أستغرق التأخير فترة طويلة بشكل غير عادى ، فأنة ينصح بأن يتم التوسع فى فحص الاحداث اللاحقة وأعادة تحديد تاريخ التقرير .

٢- الاحداث اللاحقة Subsequent Events

قد تقع أحداث أو عمليات بعد تاريخ الميزانية ولكن قبل أصدار القوائم المالية وتقرير المراجع . وقد يكون لتلك الاحداث تأثير جوهرى على القوائم ،

ومن ثم فان الأمر يتطلب إجراء تسوية فى القوائم المالية أو الإفصاح عن تلك الأحداث فى القوائم المالية .

و هناك نوعان من الأحداث اللاحقة يتطلب الأمر أخذهما فى الإعتبار بواسطة الإدارة ، كما يتطلب الأمر أيضا تقويمهما من جانب المراجع هما :-

أ- الأحداث حتى تاريخ تقرير المراجع .

ب- الأحداث بعد تاريخ تقرير المراجع وقبل نشر أو إصدار القوائم المالية .

أ- الأحداث حتى تاريخ تقرير المراجع

يجب على المراجع أن يقوم بإجراءات مراجعة تهدف الى توفير ضمان معقول باقتناعه بأنه قد تم تحديد الأحداث اللاحقة حتى تاريخ تقريره و التى قد تتطلب تعديل أو إفصاح عنها فى القوائم المالية . فتلك الإجراءات بالإضافة الى الإجراءات الأخرى المطبقة أساسا على العمليات اللاحقة - تهدف الى الحصول على دليل إثبات على صحة الأرصدة فى تاريخ الميزانية . ومثال ذلك اختبار البيانات للتأكد من أن العمليات قد تم تسجيلها فى الفترة الصحيحة .

فهذه الأحداث من- النوع الأول- هى التى تعطى مزيدا من أدلة الإثبات عن الظروف التى كانت سائدة فى تاريخ الميزانية وتؤثر على عملية التقدير التى ينطوى عليها إعداد القوائم المالية . فيجب على الإدارة أن تستخدم كافة المعلومات التى تكون متاحة قبل إصدار القوائم المالية فى تقويمها للأحداث التى بنيت على أساسها تقديرات البنود المختلفة الواردة بالقوائم المالية . ويتعين إجراء التسويات اللازمة بالقوائم المالية لتعكس التغير فى تلك التقديرات نتيجة لأدلة الإثبات الجديدة التى تم الحصول عليها . ويتطلب ذلك معرفة بجميع الحقائق والظروف السائدة واستخدام التقدير الشخصى . على سبيل المثال الخسائر التى تنشأ من عدم تحصيل ديون نتيجة لتدهور أحوال العملاء وعقب تاريخ الميزانية مما أدى الى إشهار إفلاسهم تعد دليلا على أن حالتهم المالية كانت متدهورة فعلا فى تاريخ الميزانية . ولذلك يلزم أخذ تلك الحقيقة فى الإعتبار وإجراء التسويات اللازمة فى القوائم المالية قبل إصدارها .

ويجب على المراجع القيام بإجراءات تحديد الأحداث اللاحقة في أقرب وقت الى تاريخ تقريره كلما كان ذلك ممكنا عمليا ، وتتضمن تلك الإجراءات بوجه عام ما يلي :-

١-الإطلاع على محاضر اجتماعات الجمعية العامة ، ومجالس الإدارة ولجان المراجعة واللجان الهامة الأخرى ، وذلك في الفترة بعد تاريخ الميزانية ، والإستفسارعن الأمور التي تم مناقشتها في الإجتماعات التيلم تعد محاضرها بعد .

٢-الإطلاع على آخر قوائم مالية دورية متاحة ، وكذلك على الموازنات التقديرية ، وتنبؤات التدفقات النقدية و التقارير الإدارية الأخرى . و القيام بعمل المقارنات كلما كان ذلك ضروريا .

٣-الإستفسار من المستشار القانوني للمنشأة عن المطالبات والمنازعات القضائية والمراحل التي وصلت اليها .

٤-بحث الإجراءات التي وضعتها الإدارة للتعرف على الأحداث اللاحقة الهامة والإستفسار منها عن وقوع أي من هذه الأحداث و ما قد يكون لها من أثر على القوائم المالية موضوع تقرير المراجع .

ومن أمثلة تلك الإستفسارات (١) الوضع الحالي للبنود التي تمت المحاسبة عنها على أساس بيانات مؤقتة أوتمهيدية . (٢) ما إذا كانت هناك ارتباطات قد تمت عن طريق الإقتراض أو تقديم ضمانات جديدة . (٣) ما إذا كان قد تم بيع أصول ثابتة أو وحدات تشغيل أو أن هناك نية لإجراء ذلك . (٤) ما إذا كان هناك إصدار لأسهم أو لسندات جديدة . و ما إذا كان هناك اتفاق لإندماج أو تصفية أو هناك تخطيط لإجراء ذلك . (٥) ما إذا كان هناك أصول للمنشأة قد تم إهلاكها بالحريق أو بغيره أو تم مصادرتها . (٦) ما إذا كانت تطورات هامة بالنسبة لمجالات المخاطرة والمسئوليات الإجتماعية المعروفة للمراجع . (٧) ما إذا كانت هناك تسويات محاسبية غير عادية قد أجريت أو من المزمع أجرائها منذ تاريخ الميزانية . (٨) مدى علم الإدارة بوقوع أو احتمال وقوع أية أحداث قد تؤثر

على سلامة السياسات المحاسبية المستخدمة فى إعداد القوائم الماليـة مثـل الأحداث التى تؤثر على فرض الإستمرارية .

فإذا ما كشفت مثل تلك الإجراءات عن أحداث لها تأثير على القوائم الماليـة ، وجب على المراجع فى تلك الحالة القيام بـالمزيد مـن الإجـراءات لتقييم مدى انعكاس تلك الأحداث فى القوائم المالية بالطريقة المناسبة .

ب- الأحداث بعد تاريخ تقرير المراجع وقبل نشر أو اصدار القوائم المالية

لا يؤثر النوع الثانى من الأحداث اللاحقة على التقديرات فى تاريخ الميزانية لأن الحدث لا يرتبط بـالأصول أو الخصوم التـى كانت موجـودة فى تاريخ الميزانية ولذلك السبب فان تلك الأحداث لا تتطلب تسوية بالقوائم المالية . و رغما عن ذلك فان طبيعة بعض تلك الأحداث قد يستدعى الإفصاح عنها فى القوائم المالية لكى لا تصبح مضللة .

و من أمثلة النوع الثانى من الأحداث اللاحقة التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم الماليـة – دون عمل آيـة تسويات – ما يلى (١) إصدار أسهم أو سندات جديدة ، (٢) شراء مشروع أخر ، (٣) تسوية نزاع قضائى إذا كان الحدث الذى نشات عنه تلك المطالبات القضائية قد وقع بعد تاريخ الميزانية ، (٤) الخسائر التى أصابت الآلات والمعدات أو المخزون نتيجة حريق أو فيضان ، (٥) الخسائر فى بند المدينين والناشئة عن ظروف مثل كارثة أصابت أحد المدينين نشات بعد تاريخ الميزانية .

بوجه عام لا توجد مسئولية على المراجع تلزمه بالقيام بإجراءات للتعرف على الأحـداث التى تتـم بعـد تقريـره ، حيـث أن الإدارة تكـون مسـئولة عـن إبـلاغ المراجع بأية أحداث قد تؤثر على القوائم المالية ، وتكون قد حدثت فى الفترة ما بين تاريخ تقرير المراجع ، وتاريخ نشر أو اصدار القوائم المالية .

وفى حالة علم المراجع بوقوع أحداث بعد تاريخ تقريره ، وقبل نشر أو اصدار القوائم المالية ، يجب عليه دراسة مدى ضرورة تعديل القوائم الماليـة مع الإدارة ، فإذا ما قامت الإدارة بالتعديل ، يتعين على المراجع القيام بالإجراءات الضرورية

في تلك الأحوال ، وعمل تقرير على القوائم المالية المعدلة ،و بعد القيام بتلك الإجراءات ، يجب على المراجع أن يؤرخ تقريره بتاريخ لا يكون سابقاً على تاريخ اعتماد القوائم المالية المعدلة ، وبالتالي يجب أن تمتد الإجراءات المرتبطة بالنوع الأول من الأحداث لتشمل الفترة التالية حتى تاريخ التقرير الجديد للمراجع .

أما في حالة عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية ، وكان المراجع يرى ضرورة تعديلها ، فإن تصرفه في تلك الحالة سيتوقف على ما إذا كان تقريره قد أبلغ للمنشأة ، فإذا لم يكن تقريره قد تم إبلاغه ، فيجب على المراجع إبداء رأى متحفظ ، أو رأى سلبي حسب ما يراه مناسباً ، أما إذا كان تقريره قد أبلغ للمنشأة ، فيجب عليه اخطار الإدارة العليا للمنشأة بأنه سوف يتخذ الإجراءات لمنع الاعتماد على تقريره .

٣- أكتشاف حقائق إصدار القوائم المالية

بصفة عامة لا يوجد إلزام على المراجع بعد إصدار تقريره بالاستمرار في القيام بإجراءات مراجعة جديدة أخرى بالنسبة للقوائم المالية التي سبق مراجعتها والتي غطاها تقريره .

أما إذا نما الي علم المراجع بعد إصدار القوائم المالية معلومات جديدة قد تؤثر على تلك القوائم وبالنتيجة ستؤثر على تقريره .ولم تكن المعلومات عن تلك الحقائق موجودة لديه وقت إصدار تقريره .وكانت تلك المعلومات من الأهمية بحيث أنه لو علم بها في حينه لأثرت على تقريره ، من ثم يجب على المراجع في تلك الحالة اتخاذ الإجراءات التالية : -

١ - مناقشة الأمر مع إدارة العميل ونصحها بالإفصاح عن تلك المعلومات الجديدة واثرها على القوائم المالية فوراً لجميع الأطراف الذى يعتمدون مالياً على القوائم المالية .

٢-إذا كانت آثار المعلومات الجديدة المكتشفة على القوائم المالية يمكن تحديدها فوراً يجب على الإدارة تعديل القوائم المالية ، ويتعين على

المراجع دراسة الخطوات التى اتخذتها الإدارة للتأكد من أن مستلمى ومستخدمى القوائم المالية السابق إصدارها مع تقرير المراجع عليها قد علموا بموضوع التعديل .

٣- يجب على المراجع القيام بالإجراءات الضرورية فى تلك الأحوال ، وإصدار تقرير جديد ، ويشار فيه الى الملحوظة على القوائم المالية التى تبين بالتفصيل سبب تعديل القوائم المالية السابق إصدارها ، كما يجب أن يشير التقرير الجديد أيضاً الى التقرير الذى سبق أن أصدره المراجع على تلك القوائم المالية .

وفيما يلى مثالاً علىتقرير المراجع عن القوائم المالية المعدلة : -

تقرير المراجع عن القوائم المالية المعدلة

الى السادة / ....

سبق أن قمنا بمراجعة القوائم المالية .... لشركة ....

فى ١٢/٣١/ ..... وفقاً لمعايير المراجعة (الدولية) وقدمنا عنها تقريراً بدون تحفظات بتاريخ ٣/١/ ....

للأسباب الواردة تفصيلاً فى الملحوظة رقم .... على القوائم المالية المعدلة . فإن القوائم المالية المشار اليها والسابق اعداد التقرير بشأنها ، تتضمن أخطاء فى المخزون ، تكلفة المبيعات ، وصافى الدخل ، وحقوق المساهمين .

ولقد أقتصر الفحص للقوائم المالية المرفقة من أول مارس .... حتى تاريخ هذه التقرير ، على الأمر الذى تتناوله تفصيلاً الملحوظة رقم .... على القوائم المالية (وتقتصر تلك الفقرة فى حالة أقتصار المراجع على فحص الأحداث التى استلزمت تعديل القوائم المالية) .

وفى رأينا أن القوائم المالية تم تعديلها تعبر بعدالة عن المركز المالى للشركة ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ .

يحل هذا التقرير محل تقريرنا المؤرخ فى ٣/١/ ....

توقيع المراجع

....

التاريخ ..... / ..... / ....

٤- أما اذا لم تقم الادارة بتعديل القوائم المالية واتخاذ الخطوات المشار اليها سابقاً ، فيجب على المراجع أخطار الإدارة العليا للمنشأة بأنه سيتخذ الإجراء اللازم لمنع الاعتماد على تقريره (مثلما هو الحالة بالنسبة لأجراء المراجع للنوع الثانى من الأحداث اللاحق الخاص بالأحداث بعد تاريخ تقرير المراجع وقبل نشر أو أصدار القوائم المالية) .

وحيث أن إخطار كل مساهم أو مستثمر يعلم المراجع بأنه يعتمد على القوائم المالية - بوجوب عدم الاعتماد على تقريره أمر قد يكون صعباً عملياً - وبصفة خاصة الذين تكون شخصياتهم غير معلومة للمراجع ، من ثم فإن الإجراء المعتاد هو أخطار الجهة الرقابية التى يخضع العميل لاختصاصها طالباً منها اتخاذ الإجراءات التى تراها ضرورية لتحقيق الإفصاح المطلوب . ويكفى لذلك الغرض أخطار هيئة تداول الأوراق المالية والبورصات بالنسبة للشركات المساهمة التى تخضع لاختصاصاتها ، ويجب أن يحتوى الاخطار على المعلومات التالية : -

أ- وصف لآثار المعلومات الجديدة المكتشفةعلى تقرير المراجع والقوائم المالية .

ب-يجب أن تكون البيانات التى تم الافصاح عنها موجزة وحقيقية ما أمكن . بحيث يتم تجنب التعليق على سلوك أو دوافع أى شخص .

ج-إذا ما رفض العميل التعاون ، ومن ثم لم يتمكن المراجع القيام بعملية فحص كافية للمعلومات الجديدة ، فإنه يكفى أن يذكر فى اخطاراته بأن تلك المعلومات الجديدة قد تمت الى علم وأنها إذا كانت صحيحة فلا يجب الاعتماد مستقبلاً على تقريره أو الربط بينه وبين القوائم المالية - ويفضل ان يقوم المراجع فى تلك الحالات استخدام حكمة المهنى واستشارة محامين فى هذا الشأن .

٥- قد لا توجد ضرورة لتعديل القوائم المالية واعداد تقرير جديد عنها من المراجع ، وذلك عندما تكون القوائم المالية لبفترة التالية على وشك الاصدار . وبشرط موافقة الإدارة على عمل الإفصاح المناسب فى تلك القوائم .

ثالثاً : ملحق – تقارير المراجعة التى تختلف عن التقرير النموذجى :

يمثل نموذج تقرير المراجعة غير المتحفظ الشكل العام لتقرير المراجع المرفق بالتقرير السنوى للشركة والذى يوجهه الى أعضاء مجلس إدارتها أو مساهميها . ويجب دائماً أن يخص التقرير القوائم المالية كوحدة واحدة Financial Statements Taken as Awhole التى تتضمن الأربعة قوائم الأساسية للفترةالجارية محل المراجعة ،وكذلك كافة الفترات السابقة المعروض بياناتها بالقوائم المالية بهدف المقارنة .

وعادة ما يصدر المراجع تقريره المختصر غير المتحفظ إذا توافر جميع الشروط التالية :-

- حصول المراجع عل أدلة إثبات كافية وصالحة حتى يتأكد من الوفاء بمعايير المراجعة الثلاثة للعمل الميدانى .
- عدم وجود مخالفات جوهرية للمبادئ المحاسبيةالمتعارف عليها لم يتم تصحيحها .
- عدم حدوث أى تغيرات محاسبية هامة من شأنها أن تؤثر على إمكانية عمل مقارنات بين الأعوام المالية المختلفة .
- عدم وجود أى ظروف هامة يحيط بها الشك وعدم التأكد لم يكن فى الإمكان تقديرها أو إزالتها وازالة آثارها كما فى تاريخ تقرير المراجع .

بشكل عام توجد هناك عدة حالات يتطلب الأمر فيها إعداد تقارير يختلف نصها عن نموذج نص تقرير المراجعة غير المتحفظ هى :(١) تقرير المراجعة مقيدة النطاق . (٢) تقرير المراجعة المخالفة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها . (٣) تقرير المراجعة المتحفظ لعدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية . (٤) تقرير المراجعة عن الأحداث الجوهرية المشكوك فيها . (٥) تقرير المراجعة عند الإعتماد على عمل مراجع أخر .

(١) تقرير المراجعة مقيدة النطاق

يكون نطاق مهمة المراجعة مقيداً عندما لا يستطيع المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية لتأييد واحداًو أكثر من العناصر المفصح عنها بالقوائم المالية .

وقد تنشأ تلك القيود نتيجة ظروف خاصة هي : (١) عدم المقدرة على الحصول على مصادقات حسابات المدينين أو أداء الإجراءات البديلة لعدم تعاون أصحاب الحسابات في الرد على خطابات المصادقات . (٢) عدم إمكانية مراقبة الجرد الفعلي . وقد تنتج القيود بناء على طلب العميل مثال ذلك (١) عدم إعطاء المراجع فرصة مراقبة الجرد الفعلي أو إرسال مصادقات لبعض أصحاب حسابات المدينين . (٢) عدم تزويد المراجع بصور محاضر جلسات مجلس الإدارة أو اقرار الإدارة .

وتظهر صيغة التحفظ في ثلاثة فقرات من تقرير المراجعة مقيد النطاق . حيث يجب أن يسبق الجملة الثانية التي تشير الى إتباع معايير المراجعة المتعارف عليها من فقرة نطاق المراجعة عبارة باستثناء ما ذكر أدناه Except as Noted Below ويترتب على ذلك إضافة فقرة جديدة – الفقرة الثانية – لتوضيح الحقائق التي تحيط بأسباب التحفظ في التقرير . وكذلك أثر القيود في نطاق المراجعة على القوائم المالية . وأخيراً يتم تعديل الجملة الأولى من فقرة إبداء الرأي بعبارة التحفظ التي تبدأ بكلمة باستثناء Except For .

عموماً في ظل ذلك الموقف يجب على المراجع أن يبحث ويقيم أسباب امتناع العميل عن تزويده بالأدلة اللازمة . حتى يمكن أن يقرر ما إذا كان من الملائم له أن يبدى رأياً متحفظاً أو يمتنع عن إبداء الرأى كلياً .

وتنص المعايير المهنية الدولية على أن يمتنع المراجع عن إبداء الرأى أو أن يكون رأيه متحفظاً بقيود نطاق المراجعة . إذا رفض العميل تزويده بأدلة الإثبات الهامة مثل خطاب إقرار الإدارة .

٣- تقرير مراجعة القوائم المالية المخالفة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

قد يكون رأى المراجع متحفظا أو سلبياً عندما (أ) يكون إفصاح العميل عن بند هام من بنود القوائم المالية مخالفاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها . (ب) أن يمتنع العميل عن الإفصاح في القوائم المالية عن بند هام من بنود القوائم المالية مخالفاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

ويتحدد ما إذا كان التقرير متحفظاً أو سلبياً على ضوء الأهمية النسبية لمخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتكون صيغة التحفظ في تلك التقارير اشد من صيغ التحفظ الأخرى ، لأنها تتناول مخالفات متعمدة من جانب العميل للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

عموماً يمكن للمراجع إبداء رأى غير متحفظ إذا ما كان عدم إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ضرورياً بما لا يخل بمعنى ومضمون القوائم المالية ونادراً ما يحدث ذلك ، وقد يكون من غير الملائم إبداء رأى غير متحفظ عن مخالفات المبادئ المحاسبية ذات الأثر الجوهرى ، بل يجب أن يكون الرأى سلبياً ، فيمكن إبداء ذلك النوع من الآراء عن اكتشاف مخالفة كبيرة للمبادئ على سبيل المثال ، أو عندما يكون هناك عدداً كبيراً من المخالفات التى لم يتم تصحيحها والتى يكون أثرها الشامل جوهرياً على القوائم المالية كوحدة واحدة . ويلاحظ أن خصائص الرأى السلبى هو عدم اختلاف صيغة فقرة نطاق المراجعة عن صيغة نفس الفقرة فى التقرير غير المتحفظ للوفاء بمعايير المراجعة . وكما فى حالة التقرير المتحفظ لعدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تفصح فقرة الإيضاح عن الحقائق المحيطة بعدم إتباع تلك المبادئ وما يترتب على ذلك من آثار فى محتويات القوائم المالية ، ويكون الرأى سلبياً نظراً للآثر الجوهرى للمخالفات فى تطبيق المبادئ المحاسبية على القوائم المالية كوحدة واحدة .

٣- تقرير المراجعة المتحفظ لعدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية

تهدف صيغة الثبات عموماً الى تأكيد عدم تأثر المقارنة بين القوائم المالية لعدد من السنوات تأثراً جوهرياً نتيجة للتغيرات المحاسبية ، وتعرف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التغيرات المحاسبية بما يأتى : (١) التغيرات فى المبادئ المحاسبية المتبعة أو فى طريقة تطبيقها ، (٢) التغيرات فى الوحدة المحاسبية التى يعد عنها تقرير المراجع ، (٣) التعديلات المحاسبية لتصحيح أخطاء محاسبية عن الأعوام السابقة .

ويمكن لعميل المراجعة تغيير المبادئ المحاسبية المطبقة إذا أمكن له إثبات أفضلية المبادئ الجديدة ، كما أنه يتحتم عليه تغيير المبادئ المتبعة بناء على قرارات السلطات الرسمية التى تصدر تلك المبادئ .

ويجب أن يتحفظ المراجع فى تقريره وبخصوص أى تغيرات محاسبية قد يكون لها أثر على المقارنات ، حتى ولو كانت تلك التغيرات بناء على قرارات العميل ، كما يجب أن يعتمد المراجع تلك التغيرات فى فقرة إبداء الرأى المتحفظ .

وتميز معايير المراجعة بين التغيرات فى المبادئ المحاسبية التى تؤثر فى المقارنة وتلك التى لا تؤثر فيها ، وتعتبر التغيرات التالية ذات أثر على المقارنات – ويجب أن يتحفظ بشأنها المراجع فى تقريره :-

١-التغيرات فى الوحدة المحاسبية التى يخصها تقرير المراجعة مثل دمج القوائم المالية لشركة تابعة فى القوائم المالية الموحدة للعام الجارى ، والتى كانت غير موجودة فى العام الماضى .

٢-التغيرات فى المبادئ المحاسبية المتبعة أوطرق تطبيقها .

٣-تصحيح أخطاء الأعوام السابقة المتعلقة بالمبادئ المحاسبية .

كما لا تعتبر التغيرات التالية ذات أثر على المقارنة بين القوائم المالية لعدد من الأعوام ، ومن ثم لا داعى لتحفظ المراجع فى تقريره بشأن ثبات المبادئ المحاسبية :-

١-التغيرات فى التقديرات المحاسبية ، كالتغيرات فى تقدير العمر الإنتاجى للأصول الثابتة عند حساب مصروف الإهلاك .

٢-تصحيح الأخطاء التى لا تتعلق بالمبادئ المحاسبية – مثل تصحيح الأخطاء الحسابية عند جرد مخزون الأعوام السابقة .

٣-التغيرات فى أشكال وطرق العرض بالقوائم المالية .

٤-التغيرات الناتجة عن أحداث أو عمليات مختلفة بالكامل أو غير اعتبارية ، مثل بيع أو شراء فرع نشاط جديد .

وتجدر الإشارة الى أنه يجب ألا يتحفظ المراجع في تقريره إذا لم يكن للتغيرات المحاسبية أثراً جوهرياً على القوائم المالية محل المراجعة ، بل يتوقع أن يكون أثرها جوهرياً على قوائم الأعوام القادمة ، لكنه يجب الإفصاح عن تلك الآثار في الملاحظات المرفقة بالتقرير المالي .

ويتعين القول بأن هناك عدة خصائص لتقرير المراجعة المتحفظ بسب عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية هي :-

١-أن ذلك النوع من التقارير أقل جدية من باقي التقارير ، لعدم وجود حالات قصوى للإفصاح عن التغيرات في المبادئ المحاسبية ، حيث قد يعتبر التغيير المحاسبي جوهرياً يتطلب إبداء رأي متحفظ ، أو غير هام ، حيث لا يوجد تغيير محاسبي ذو أهمية تبرر إبداء رأي سلبي .

٢-حيث أن الثبات في تطبيق الطرق المحاسبية يمثل أحد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، من ثم يكون تقرير المراجع غير المتحفظ كافياً ، ويمثل تقرير المراجعة المتحفظ لعدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية والتقرير المتحفظ الوحيد الذي لا يتضمن فقرة إيضاح باستثناء عدة حالات هي : (أ) التغيرات في المبادئ المحاسبية غير المتعارف عليها ، (ب) التغيرات في المبادئ المحاسبية التي لا يوافق عليها المراجع .

٤- تقرير المراجعة عن الأحداث الجوهرية المشكوك فيها

تتضمن القوائم المالية بعض العناصر التي يحوطها الشك والتي لا يمكن تقدير قيمتها في تاريخ تقرير المراجعة بدرجة معقولة من التأكد ، نظراً لإعتماد قيمة تلك العناصر على احتمال حدوث أو عدم حدوث أحداث في المستقبل . ويتطلب ذلك النوع من الأحداث التحفظ في تقرير المراجعة ومن أمثلتها (أ) الدعاوى القضائية التي لم يبت في أمرها ، وليس في استطاعة العميل أن يقدر نتائج تلك الدعاوى ، (ب) الخلافات والمنازعات الضريبية بين العميل ومصلحة الضرائب والتي قد يترتب عليها التزامات ضريبية اضافيةعلى العميل،

(جـ) احتمال استرداد نفقات مؤجلة ، (د) احتمال عدم مقدرة العميل على الإستمرار فى مزاولة النشاط .

ويتوقف نـوع تقرير المراجعة الملائم للأحداث الجوهرية المشكوك فيها على مدى أهمية تلك الأحداث . وإذا كانت الشركة تواجه حدثاً جوهرياً واحداً يتضمن درجة معقولة من عـدم التأكد ، لكن ليس لذلك الحدث أثراً شاملاً على القوائم المالية فيجب التحفظ إذا زال الشك وعدم المعرفة وأمكـن تحديد قيمة الحدث فـى إبداء رأى المراجعـة - واستخدام عبارة أخذاً فـى الإعتبار . إلا أنه يجوز للمراجع أن يمتنع عـن إبداء رأيه إذا كان ذلك أكثر ملائمة للظروف المحيطة بعدم التأكد وإذا كان الموقـف ينطـوى على ظواهر هامة من عدم التأكد من شانها أن تهدد كيان العميل ذاته .

٥- تقرير المراجعة فى اعتماد المراجع على عمل مراجع أخر :-

يقوم المراجع أحياناً بمراجعة أعمال شركة قابضـة أو نشـاط أحـد الشـركات التابعة لها أو أحد فروعها . بينما يقوم مراجع أخر بمراجعة وحدات أخرى تابعة لنفس الشـركة. وحيث أن الامر يتطلـب إعـداد تقرير شـامل للقوائـم الماليـة الموحدة للشركة ككل ، من ثم يجب على المراجع أن يحدد أولاً مـا إذا كـان يعتبر نفسه المراجع الرئيسى للشركة أو مراجع مشارك .

فإذا لم يكن فى استطاعة المراجع أن يقوم بدور المراجع الرئيسى فيجـب عليه ان يقدم تقريره للمراجـع الرئيسى الذى يعتمـد عليـه فـى إعـداد التقريـر الشـامل عـن الشـركة ككـل ، ويجـب علـى المراجـع الرئيسـى أن يستفسـر عـن السمعة المهنية لباقى المراجعين المشـاركين ، بجانب حصوله على إقرار من هؤلاء المراجعين يفيد باستقلالية كل منهم عن العميل .

ويجـب أن يقرر المراجـع الرئيسى مـدى ضـرورة الإشـارة فـى تقريـره الى أعمال المراجعة التـى قـام بهـا المراجعين المشـاركين ، فـلا يلـزم الإشـارة الى عمل المراجع المشارك فى ظل أى من الظروف التالية :-

- اذا كان كل من المراجع المشارك والرئيسي يتبع نفس مكتب المحاسبة ، ولكن كل منهما يتبع مكتب فرعي مختلف .
- إذا كان المراجع المشارك وكيلاً أو ممثلاً أو مندوباً للمراجع الرئيسي .
- إذا كان الجزء الذى يراجعه المراجع المشارك ليس له أهمية جوهرية بالنسبة للتقارير المالية الشاملة للشركة ككل ، وأن المراجع الرئيسي قد قام باتخاذ الخطوات اللازمة للتأكد من سلامة وصحة إجراءات المراجعة التي قام بها المراجع المشارك .

وإذا تقرر عدم الإشارة الى أعمال المراجع المشارك في تقرير المراجعة الشامل الذى يعده المراجع الرئيسي ، يصدر المراجع الرئيسي تقرير المراجعة المعتاد غير المتحفظ . وبالرغم من ذلك ما يزال المراجعون المشاركون مسئولون (في حالة وجود دعاوى قانونية أو مخالفات عن أعمال المراجعة التي قام بها كل منهم .كما يجب على المراجع الرئيسي عمل الإجراءات الإضافية التالية اذا قرر عدم الإشارة في تقريره الى أعمال المراجع المشارك :-

- زيارة المراجع المشارك ومناقشة إجراءات المراجعة المتبعة ونتائجها .
- فحص برامج المراجعة التي وضعها المراجع المشارك ، وتقديم اقتراحات بتعديلها إذا لزم الأمر .
- فحص أوراق المراجعة التي أعدها المراجع المشارك متضمنة تقييم نظم الرقابة الداخلية ورأى المراجع عنها .

أما إذا قرر المراجع الرئيسي الإشارة في تقريره الى عمل المراجع المشارك ، فلا ضرورة لعمل الإجراءات الإضافية . وبدلاً عن ذلك يعدل المراجع فقرة نطاق المراجعة في التقرير غير المتحفظ ليشير الى ذلك الجزء من أعمال المراجعة الذى قام به المراجعين المشاركين . كما تعدل صيغة فقرة الرأى لتشير الى اعتماد المراجع الرئيسي على تقارير المراجعة التي قام بها المراجعين المشاركين ولا يمثل هذا التعديل تحفظاً على التقارير المالية .

تاسعاً : اسئلة ومشاكل

(أ) اسئلة للمناقشة : -

١- ما الإجراء الذى يتخذه المراجع إذا ما اكتشف أن العميل قد حذف ملحوظة من الملحوظات التى يجب الإفصاح عنها وفقاً لرأى المراجع والتى كان يجب أن يضمنها بالقوائم الماليةحتى تكون معدة بصدق وعدالة ؟

٢- ما الإجراء الذى يتخذه المراجع إذا ما اكتشف وجود انحراف جوهرياً فى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتى رفض العميل تغييرها .

٣- ما الظروف التى قد يمتنع فيها المراجع عن ابداء الرأى ؟

٤- كيف يحدد المراجع ما إذا كان عليه أن يصدر رأياً متحفظاً أو سلبياً ؟

٥- ما المقصود بتقرير المراجعة المقيدة النطاق ؟ وهل يتطلب مثل ذلك التقيد دائماً التحفظ فى فقرة الرأى ؟

٦- ما الذى تتضمنه فقرة الايضاح فى تقرير المراجعة ؟ . وما الظروف التى يجب فيها تضمين فقرة الإيضاح بتقرير المراجعة ؟

٧- متى يصدر المراجع تقريراً غير متحفظ رغم مخالفة العميل للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

٨- ما أنواع التغيرات المحاسبية الثلاثة التى تتطلب تقريراً متحفظاً نتيجة عدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية .

٩- ما التغيرات المحاسبية التى لا تتطلب معها ضرورة تحفظ المراجع فى تقريره بشأن المبادئ المحاسبية .

١٠-ما التغيرات المحاسبية التى يترتب عليها ضرورة إعادة عرض القوائم المالية للأعوام السابقة بأثر رجعى ؟

١١-كيف يحدد المراجع نوع تقرير المراجعة إذا ما اكتشف العناصر التى يحوطها عدم التأكد بدرجة معقولة فى عمليات العميل ؟

١٢- ما هو المقصود بإعادة إصدار تقرير المراجعة ، وما هو تاريخ إصدار تقرير المراجعة هذا .

١٣- ما الخطوات التى يجب أن يتخذها المراجع السابق قبل موافقته على إعادة إصدار تقريره مع تقرير المراجعة للمراجع الحالى .

١٤- ما الخطوات التى يجب أن يتخذها المراجع الحالى إذا لم يتمكن من الحصول على تقرير المراجع السابق الخاص بقوائم العام السابق الموجودة بالقوائم المقارنة .

١٥- حدد المحتويات الأساسية لتقرير المراجع .

١٦- اشرح أنواع تقارير إبداء الرأى ، مع ذكر أمثلة توضح ذلك .

١٧- حدد المقصود بالتقرير الخالى من التحفظات . والظروف التى فى ضوئها يقوم المراجع بإصدار ذلك التقرير .

١٨- اكتب نموذج عام يوضح تقرير المراجع بدون تحفظات .

١٩- اشرح الظروف التى فى ضوئها لا يستطيع المراجع إبداء رأى بدون تحفظات .

٢٠- اذكر الظروف التى خلالها يتم إصدار تقرير سالب - وصور نموذج عام للتقرير السالب .

٢١- يتعين المراجع الإمتناع عن إبداء رأيه فى حالة توافر عديد من الظروف والمواقف - مع ذكر فقرة توضيحية تعبر عن ذلك الرأى .

٢٢- حدد واشرح الظروف التى تحول دون إصدار المراجع لتقرير خالى من التحفظات .

٢٣- انتهى أحد المحاسبين القانونيين من فحص ومراجعة القوائم المالية لإحدى الشركات وفقاً لما قام بتخطيطه لأداء رأياً غير متحفظاً حول مراجعته .

المطلـــوب

- - تحديد الضمانات التى تعطى للجمهور عندما يرى المراجع أن القوائم المالية معدة بطريقة صادقة وعادلة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة على أساس ثابت .

- ما مسئوليات المحاسب القانوني تجاه اكتشاف (١) الأخطاء أو المخالفات . (٢) التصرفات غير القانونية لأفراد الشركة ، وما الذي يجب أن يفعله المحاسب القانوني إذا أثار الفحص شكوكه عن أخطاء أو مخالفات أو تصرفات غير قانونية .
- بفرض أن المحاسب القانوني يسعى لإبداء رأي غير متحفظ حول مراجعته ، ما هي العواقب الممكنة إذا ما اكتشف مستقبلاً (١) أخطاء أو مخالفات . (٢) تصرفات غير قانونية .

٢٤- وضح الإجراءات التي يجب أن يتبعها المراجع عند وجود قيود على نطاق عمله - مع ذكر مثال على تقرير مراجعة يتضمن رأي متحفظ نتيجة تلك القيود .

٢٥- حدد إجراءات المراجعة عند اختلاف المراجع مع الإدارة بشأن تطبيق السياسات المحاسبية مع ذكر مثال عام عن تقرير متحفظ بسب ذلك .

٢٦- حدد آثار الأمور غير المؤكدة على إصدار المراجع لتقريره مع ذكر مثال عن فقرة توضيحية تبين آثار التأكد على تقرير المراجع .

٢٧- وضح أهمية تحديد تاريخ لتقرير المراجع .

٢٨- اشرح مسئولية المراجع بالنسبة للأحداث الهامة التي تحدث بعد تاريخ الميزانية (الأحداث اللاحقة) . واشرح الإجراءات التي يجب أن يتخذها بهذا الصدد .

٢٩- حدد مسئولية المراجع وإجراءاته فيما يتعلق باكتشاف حقائق بعد إصدار القوائم المالية .

٣٠- طلب أحد المراجعين من أحد عملاء المراجعة أن يفصح عن معلومات تتعلق بالقضايا القانونية المرفوعة على الشركة ، وقد رفض العميل الإفصاح عن ذلك .

المطلــوب

تحديد الإجراء الذي يجب أن يتخذه المراجع في ذلك الموقف .

(ب)علق على صحة أو خطأ العبارات التالية :-

١- بصفة عامة تتعلق نانج الفحص والتقييم للنتائج المستنبطة من أدلة الإثبات التى قام المراجع بتجميعها بتكوين رأى عن أمور تتعلق بالقوائم المالية .

٢- يجب أن يشتمل تقرير المراجع عن بيانات ثمانية أساسية .

٣- هناك عدة بدائل مختلفة متاحةللمراجع عند إبداءرأيه فى القوائم المالية

٤- هناك عدة مواقف خلالها يصدر المراجع رأياً خالياً من التحفظات .

٥- هناك عدة ظروف لا يستطيع المراجع خلالها إبداء رأيه بدون تحفظات .

٦- لا يجب وصف الأسباب الهامة التى دعت المراجع لإصدار رأى متحفظ فى تقرير المراجعة .

٧- يستخدم التقرير السالب عادة إذا كانت هناك مخالفات جسيمة لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٨- هناك عديد من الظروف التى يتعين خلالها اصدار المراجع لتقرير سالب .

٩- هناك عديد من الحالات التى يتعين خلالها المراجع الإمتناع عن ابداء رأيه فى القوائم المالية .

١٠- هناك عديد من الظروف التى تؤدى بالمراجع الى إبداء رأى بخلاف الرأى بدون تحفظات .

١١- هناك عديد من الأمثلة التى تجعل نطاق فحص المراجع يتأثر بظروف تمنعه من تطبيق واحد أو أكثر من إجراءات المراجعة الضرورية .

١٢- قديتم فرض قيود على نطاق عمل المراجع نتيجة للظروف أو بسب العميل.

١٣- يجب أن تؤخذ الأهمية النسبية فى الحسبان عند تقرير المراجع لوجود اختلافات بينه وبين الإدارة حول تطبيق السياسات المحاسبية .

١٤- فى حالة خلاف المراجع مع الإدارة بشأن تطبيق السياسات المحاسبية قد يؤدى ذلك الى إصدار تقرير متحفظ أو تقرير سلبى.

١٥- تؤثر التقديرات المحاسبية فى بعض الأحيان على إصدار المراجع رأى متحفظ على القوائم المالية .

١٦- تحديد تاريخ تقرير المراجع أمراً في غاية الأهمية .

١٧- قد يكون لتاريخ المراجعة عدة تواريخ مختلفة .

١٨- لم توفر معايير المراجعة وإيضاحاتها إرشادات ملزمة لتحديد تاريخ التقرير .

١٩- هناك نوعين من الأحداث اللاحقة التي يتطلب الأمر أخذها في الإعتبار من جانب الإدارة ، كما يتطلب يتطلب الأمر تقويمهما أيضاً من جانب المراجع .

٢٠- كيف تؤثر الأحداث اللاحقة على مسئولية المراجع وإجراءاته بشأن إصدار الرأي في القوائم المالية .

٢١- لا يوجد إلزام على المراجع بعد إصدار تقريره بالإستمرار في القيام بإجراءات مراجعة جديدة للقوائم المالية التي سبق مراجعتها .

٢٢- هناك عديد من الإجراءات التي يتعين على المراجع اتخاذها إذا علم بعد إصدار القوائم المالية معلومات تؤثر على تلك القوائم .

٢٣- عادة ما يتوافر شروط معينة لإصدار المراجع لتقريره غير المتحفظ .

٢٤- بشكل عام توجد عدة حالات يتطلب الأمر خلالها أعداد تقارير يختلف نصها عن نموذج نص التقرير غير المتحفظ .

٢٥- قد يكون رأي المراجع متحفظاً أو سلبياً عندما يكون هناك قيود على نطاق عمله أو توجد مخالفة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

٢٦- تميز معايير المراجعة بين التغيرات في تطبيق المبادئ المحاسبية التي تؤثر على المقارنات وبين التي لا تؤثر فيها .

٢٧- هناك عدة خصائص لتقرير المراجعة المتحفظ بسب عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية .

٢٨- هناك عديد من الأحداث الجوهرية المحيطة ببعض عناصر القوائم المالية التي يحيط الشك بتقدير قيمتها والتي يتطلب الأمرالتحفظ بشأنها في تقرير المراجعة .

٢٩- هناك عديد من الظروف التي لا يلزم خلالها الإشارة في تقرير المراجع الرئيسي الى عمل المراجع المشارك .

الفصل
الثالث عشر

مدى وفاء معايير المراجعة الدولية

بمعايير المراجعة المتعارف عليها

مقدمـــــــة

عندما صدرت معايير المراجعة فـي الولايـات المتحـدة الأمريكيـة عـن طريـق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين قوبلت بـالنقد بحجـة أنها تتصف بالعمومية ولا تهتم بالتفاصيل – الأمر الذى ترتب عليه اصدار عديد من المعايير التفصيلية ضمن تلك المجموعات الرئيسية بغرض معالجة مشاكل عملية تواجه ممارسى المهنـة ،كما ينبغي الأخذ بعين الاعتبار لأى تعديلات من وقت لآخر بهدف تحقيق التطوير ومسايرة أي ظروف متغيرة .

وغنـى عن القـول تصـدر المعايـير **Standards** عـادة مـن مجـالس المنظمـات المهنية. حيث تصف المبادئ والممارسات الأساسية التـى يتعين علـى أعضـاء المهنـة اتباعها أثناء تنفيـذ عمليـة المراجعـة . بحيـث يتحملـون أى مسئولية إذا ما فشلوا فـى تطبيقها . ويتعين على أعضاء المهنة ممارسة حكمهم الشخصى فى تحديد الإجـراءات الضرورية للمراجعة فى الظروف المحيطة بغرض توفير أساس لإبداء الرأى .

وقد تضاف ملاحظات إيضاحية إلى نص معيار المراجعة . وتكون لها نفس النطاق والسلطة المرتبطة بمعايير المراجعة .

كذلك فقد تصدر إرشادات **Guidelines** أو إيضاحات أو نشرات تفصيلية موضحـه ومفسرة لتلك المعايير (**Statements on Auditing Standards (SAS** .تنشرها مجالس المنظمات المهنيـة أيضاً بغرض مساعدة المراجـع فـى أداء عمليـة المراجعـة على النحو التالى : (١) الإشارة إلى الإجراءات التى يمكن عن طريقها تطبيـق معايـير المراجعة ، (٢) كيفية تطبيق المعايير علـى بنـود معينـة فـى القوائم المالية ، (٣) كيفيـة تطبيق المعايـير على قطاعات معينـة – صناعـات ، خدمـات ، ..... ، (٤) تطبيـق المعايـير على أنواع معينة من التقارير عن غير عمليات المراجعة فـى المنشآت التـى ترمـى إلى الربح أو التى تهدف إلى تحقيق الربح ، ويجب أن يتمسك المراجع بتلك الإرشادات ، وعليه أن يبرر أسباب ابتعاده عن تطبيقهـا ، حيـث تعتمـد المحـاكم علـى معايـير وإرشادات المراجعة وإيضاحاتها عند تحديد مسئولية المراجع .

وفيما يتعلق بمعايير المراجعة الدولية التى أصدرها الإتحاد الدولى لمحاسبين فقد ركزت على تفصيلات وجزيئات عملية المراجعة ، وقد صدرت تلك المعايير فى شكل سلسلة بعنوان أدلة المراجعة الدولية ، حيث استخدمت اللجنة مصطلح خطوط إرشادية بدلاً من اللفظ الشائع عملياً وهو مستويات ، إلا أن اللجنة الدولية لمزاولة المراجعة (IAPC) وافق اعتباراً من ١٠ يوليو ١٩٩١ على استبدال تسمية أدلة المراجعة وكل الخدمات التابعة لها بمعايير وإعادة تسمية كل وثيقة معيار المراجعة الدولى ، على أساس أن تستخدم عبارة معيار بدلاً من دليل حيثما ظهرت فى النصوص .

يهتم هذا الفصل بشكل رئيسى بإجراء دراسة تحليلية لنطاق معايير المراجعة الدولية ومدى وفائها بالمجموعات الثلاثة لمعايير المراجعة المتعارف عليها التى تتمثل فى المعايير العامة ومعايير العمل الميدانى ومعايير إعداد التقرير [1] وتحقيقاً لذلك ينقسم هذا الفصل الى الموضوعات التالية : -

أولا : - مدى وفاء معايير المراجعة الدولية بالمعايير العامة المتعارف عليها .

ثانيا : - مدى وفاء معايير المراجعة الدولية بمعايير العمل الميدانى المتعارف عليها .

ثالثا : - مدى وفاء معايير المراجعة الدولية بمعايير اعداد التقارير المتعارف عليها .

أولا : - مدى وفاء معايير المراجعة الدولية بالمعايير العامة المتعارف عليها

يهتم هذا الجزء بدراسة المراجعة الدولية المرتبطة بمراقب الحسابات أى تلك المتعلقة بالمعايير العامة أو الشخصية ، وذلك بهدف تحديد مدى وفاء المعايير الدولية للشروط والمتطلبات الخاصة بكل منها ، وسوف يتم معالجة ذلك على النحو التالى : -

---

[1] القارئ الذى يرغب فى مزيد من التفصيل يمكنه الرجوع الى : -
- د. سمير عبدالغنى محمود ، دراسة تحليلية لمعايير المراجعة الدولية من حيث النطاق ، الخصائص والاهداف ، مجلة الادارة العامة ، العدد ٦٣ ، الرياض ، ١٩٨٩ .
- عيد حامد معيوف ، معايير المراجعة الداولية ومدى امكانية استخدامها فى تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية ، دراسة تحليلية مقارنة ، معهد الادارة العامة ، الرياض ، ١٩٩٤ .
- د. أمين السيد أحمد لطفى ، الاتجاهات الحديثة فى المراجعة والرقابة على الحسابات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ .
- د. أمين السيد أحمد لطفى ، اعداة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر فى ضوء الاوضاع الراهنة وآفاق المستقبل ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ .

١- التأهيل العلمى والعملى للمراجع

لم تحدد معايير المراجع الدولية معياراً خاصاً للتأهيل العلمى والعملى للمراجـع . ولكنها أوردت فى فقرات متعددة القواعد التى تنظم التأهيل المهنى للمراجع فى عدة معايير على النحو التالى : -

١- ورد ضمن المعيار الثالث الذى يتناول المبادئ الاساسية التى يخضع لها مراجع الحسابات فى الفقرتين السابعة والثامنة الآتيين : -

أ- نصت الفقرة السابعة على أنه " يجب أن تتم المراجعة وأن يتم اعداد التقرير بعناية مهنية وبواسطة أشخاص ممن لديهم تدريب وخبرة وكفاءة فى المراجعة "

ب- أما الفقرة الثامنة فتنص على " يجب أن يتوافر لدى المراجع مهارات متخصصة وكفاءة يمكن اكتسابها من خلال التعليم العام والمعرفة الفنية التى يكتسبها تحت اشراف سليم . وفضلاً عن ذلك فإنه يقتضى على المراجع أن يكون على اطلاع مستمر بالتطورات . بما فـى ذلك القرارات الدولية والوطنية المتعلقة بالمحاسبة وبامور المراجعة وكذلك الأنظمة والمتطلبات ذات العلا قة "

٢- تضمن المعيار الخامس (الاستفادة من جهود مراجعين آخرين) فـى فقرته الخامسة مايلى : " ينبغى على المراجع عند استخدامه لعمل مراجع آخر الحصول على المعلومات المتعلقة بالكفـاءة المهنيـة للمراجـع الأخـر فـى اطـار المهمـة المحددة التى نفذها ذلك المراجع ، ومن بعـض المصـادر التـى يستطيع أن يأخذها منها مثل هذه المعلومات : العضوية العامة فى مؤسسة مهنية أو الرجوع إلى المؤسسة المهنية التى ينتمى اليها المراجع الأخر ، ويمكن له تدعيم هذه المعلومات . وعندما يكون ذلك مناسباً ومن خلال استفسارات موجهه لمصادر أخرى مثل المحاسبين القانونيين ورجال البنوك ... الخ ، ويمكن أن يتم ذلك أيضاً من خلال مناقشات يجريها مع المراجع الأخر " .

٣-أما المعيار السابع " مراقبة جودة أعمال المراجع " ، فقد نصت الفقرة الخامسة منه على أنه " يجب على المراجع والمساعدين ممن لديهم مسئوليات إشرافية أن

يأخذوا بعين الإعتبار مهارات وكفاءة المساعدين فى أداء العمل المفوض لهم عند البت فى نطاق التوجيه والاشراف والمراجعة المناسبة لكل منهم " .

٤-أوضح المعيار العاشر الذى ينظم كيفية استفادة المراجع من عمل المراجع الداخلى فى فقرته العاشرة الآتى : " يجب على المراجع الخارجى أن يتحقق من أعمال المراجعة الداخلية قد تم تنفيذها من قبل أشخاص لديهم التدريب الفنى المناسب والكفاءة المناسبة باعتبارهم مراجعين . ويمكن إنجاز ذلك من خلال مراجعة سياسات وتدريب موظفى المراجعة الداخلية ومراجعة خبراتهم ومؤهلاتهم الفنية " .

٥-المعيار الثامن عشر " الاستفادة من أعمال الخبراء " الفقرة السابعة منه ألزمت المراجع بضرورة اقتناعه شخصياً بمهارة وكفاءة الخبير كقرينة إثبات للمراجعة . وعليه أن يقنع نفسه بمهارات وخبرة الخبير من خلال دراسة مالدى الخبير من :

- شهادات مهنية . ترخيص أو عضوية فى تنظيم مهنى مناسب .
- خبرة وسمعه فى حقل العمل الذى يسعى المراجع للحصول على بينه له .

٢- حياد واستقلال المراجع

لم تحدد معايير المراجعة الدولية معياراً خاصاً واستقلال مراجع الحسابات عند قيامه بعملية المراجعة وانما غطت هذا الجانب بمجموعة من القواعد التى وردت ضمن المعايير التالية :

١- نص المعيار الثالث فى فقرته الخامسة على : " يجب أن يكون مراجع الحسابات مستقيماً وأميناً ومخلصاً فى عمله المهنى وعليه أن يتوخى العدالة ولا يسمح لتحيزه أو انطباعه أن ينالا من تجرده . كما عليه أن يحافظ على تجرده وأن يكون ذا استقامة حقيقية ومظهراً غير مرتبط بأى مصلحة تنال من أمانته أو تجرده مهما كان أثر تلك المصلحة " . والفقرة السادسة من نفس المعيار تنص على أنه " يجب على المراجع أن يحترم سرية المعلومات التى يحصل عليها أثناء عمله ويجب عليه الا يفصح عن أى معلومات لأطراف أخرى دون تفويض محدد بذلك إلا إذا كان مثل هذا الإفصاح واجباً قانونياً أو مهنياً " .

٢- يتطلب المعيار الخامس من المراجع الخارجي عندما يستعين بعمل مراجع أخر في فقرته الخامسة بضرورة " إحاطة المراجع الأخر بمتطلبات الاستقلال القابلة للتطبيق بالنسبةللمنشأةوالحصول على كتاب يضمن به المراجع الأخرالتزامه بهذه المتطلبات".

٣-أما المعيار السابع " مراقبة جودة أعمال المراجعة " فقد تضمن في فقرته الرابعة مايلي "يجب أن يتم تفويض أي عمل للمساعدين بطريقة توفر ضماناً معقولاً بأن مثل ذلك العمل سيتم أداؤه من قبل أشخاص لديهم استقلالية ودرجة من المهارات والكفاءة المطلوبة في مثل هذه الظروف " .

٤-- نصت الفقرة التاسعة من المعيار العاشر " الاستفادة من عمل المراجع الداخلي " على ما يلي " تعتبر مهمة المراجعة الداخلية جزءاً من المنشأة . وهي بغض النظر عن استقلالها الذاتي وموضوعيتها لا تستطيع مواجهة معايير الاستقلال التي تعتبر جوهرية حينما يعبر المراجع الخارجي عن رأيه بشأن المعلومات المالية . ويتحمل المراجع الخارجي المسئولية عن تقريره وحده . ولا تنقص هذه المسئولية من جراء إستخدامه لأي جزء من المراجع الداخلي . وبالتالي فإن الاجتهادات المتعلقة بمراجعة المعلومات المالية يجب أن تكون إجتهادات المراجع الخارجي فقط " .

٥-المعيار الثامن عشر " الاستفادة من عمل الخبير " في الفقرة الثامنة ترى أنه " يجب على المراجع أن يأخذ موضوعية الخبير بإعتباره . وتزداد مخاطر النيل من موضوعية الخبير في الحالات التالية : -

- عندما يكون موظفاً من قبل العميل .
- عندما يكون مرتبطاً بشكل ما مع العميل ، كأن يكون مثلاً معتمداً عليه من الناحية المالية أو أن يكون مستثمراً أمواله لديه . تبعاً لذلك يجب على المراجع في مثل هذه الأحوال القيام بإجراءات مكثفة بالإضافة إلى تلك الإجراءات التي كان مخططاً لها ، أو تقييم مدى الحاجة إلى خبير أخر " .

٣- العناية المهنية الواجبة

تطرقت معايير المراجعة الدولية للعناية المهنية اللازمة من خلال مجموعة من القواعد المنصوص عليها على النحو التالي :

١-المعيار الثالث (المتعلق بالمبادئ الأساسية بعملية المراجعة) فى فقرتيه السابعة والعاشرة على التوالي على النحو التالى :-

" يجب أن تتم المراجعة وأن يتم إعداد التقارير بعناية بواسطة أشخاص ممن لديهم تدريب وخبرة وكفاءة في المراجعة " .

ب- ينبغي على المراجع أن يوجه ويشرف ويراجع العمل المفوض للمساعدين بعناية . ويجب عليه أن يحصل على ضمان معقول بأن العمل المؤدى من قبل مراجعين او خبراء هو عمل كاف لغرضه .

٢- أوجب المعيار الرابع التخطيط : ضرورة قيام المراجع الأصلي بالتحقيق من قيام المراجع الآخر بإنجاز العمل الموكل إليه بالعناية الواجبة .

٣- اما المعيار العاشر (الإستفادة من المراجع الداخلى) فى فقرته العاشرة المرتبطة بالعناية المهنية اللازمة ينص على أنه : " يجب على المراجع الخارجي يتحقق مما اذا كان عمل المراجعة الداخلية يبدو أنه قد تم تخطيطه ومراجعته وتوثيقه بشكل سليم . والمثال على ممارسة المراجع الداخلي للعناية المهنية اللازمة هو وجود أدلة المراجعة الكافية ووجود برامج وأوراق العمل " .

٤- ترى الفقرة الثامنة من المعيار الثامن (الإستفادة من أعمال الخبراء) أن خبرة المراجع وثقافته يمكناه بان يكون على دراية بأمور المنشاة بشكل عام ولكن من غير المتوقع أن تكون له الخبرة التى تتوفر للشخص المتدرب أو المؤهل العلمي في ممارسة مهنة أو وظيفة أخرى . مثل : خبير التأمين الأكتوارى أو المهندس .

ثانيا : - معايير العمل الميدانى للمراجعة الدولية

يتناول المؤلف فى هذا الجزء مدى وفاء المعايير الدولية بمتطلبات العمل الميداني واجراءات تنفيذه في ضوء دراسة تحليلية للمعايير التي تناولت هذا الجانب على النحو التالي :-

١- التخطيط والإشراف على أعمال المساعدين

أ- التخطيط:

نظراً لأهميه التخطيط فى المراجعة . باعتباره دعامة أساسية لوصول المراجع لرأيه الفنى المحايد حول مدى صحة القوائم المالية فى التعبير عن المركز المالى

ونتائج النشاط خلال فترة معينة لمنشأة ما ، فقد أقرت المعايير الدولية معياراً خاصاً للتخطيط هو المعيار الرابع بالإضافة للإشارة لأهمية التخطيط فى المعيار الثالث ، ويمكن عرض مجموعة القواعد التى تناولت هذا الجانب على النحو التالى :-

١-اعتبر التخطيط لعملية المراجعة من المبادئ الأساسية التى تحكم المسئولية المهنية للمراجع ، حيث نص المعيار الثالث فى فقراته (١٤ ،١٣ ،١٢) على ما يلى:-

أ- " ينبغى على المراجع أن يخطط عمله لمساعدته فى القيام بمراجعة فعالة وبأسلوب كفء وفى الوقت المحدد ويجب أن يركز فى وضع الخطط على أساس معرفته بأعمال العميل "

ب-يجب وضع الخطط لتشمل الى جانب الأشياء الأخرى ما يلى :-

- اكتساب معرفة النظام المحاسبى والسياسات والإجراءات الخاصة بالضبط الداخلى للعميل .
- تقدير الدرجة المتوقعة على عناصر الضبط الداخلى للعميل .
- تحديد وبرمجة طبيعة ونطاق وإجراءات المراجعة التى سيتم تنفيذها " .
- تنسيق العمل الذى سيتم تنفيذه .

ج- " ينبغى أن تخضع الخطط لمزيد من التطوير والمراجعة . وحسب ما تقتضيه الضرورة خلال عملية المراجعة " .

٢-خصص المعيار الرابع لعملية التخطيط . سواء القواعد الأساسية أو كيفية وضع خطة وبرنامج المراجعة على النحو التالى :-

أ- ينطبق معيار التخطيط على القيام بعملية المراجعة لكل من البيانات المالية و المعلومات المالية الأخرى - وقد وضع ليناسب عمليات المراجعة المتكررة .

ب-يجب أن يكون التخطيط مستمراً خلال عملية المراجعة ويجب أن يشتمل على:-

- وضع خطوات شاملة للنطاق المتوقع لعملية المراجعة .
- وضع برنامج للمراجعة يوضح طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة .

ج- إن التخطيط الكافى للمراجعة يساعد فى ضمان إعطاء اهتمام ملائم للمجالات المهمة فى عمليات المراجعة . كما أنه يساعد فى تحديد

المشكلات المحتملة فى إنهاء العمل بسرعة . وكذلك فان التخطيط يساعد فى الإستقلال السليم للمساعدين و فى تنسيق العمل المنجز من المراجعين الاخرين و الخبراء .

د- يتفاوت نطاق التخطيط حسب حجم وتعقيد عملية المراجعة حسب خبرة المراجع السابقة مع العميل ومعرفته بأعماله .

هـ - قد يرغب المراجع فى مناقشة عناصر خطته الشاملة وبعض إجراءات المراجعة مع إدارة العميل وموظفيه لأجل تحسين كفاءة المراجعة وتنسيق إجراءات المراجعة مع أعمال موظفى العميل .وعلى أى حال فان الخطة الشاملة للمراجعة وبرنامج المراجعة تبقى مسئولية المراجع .

و- وضع برنامج المراجعة : ينبغى على المراجع أن يعد برنامجاً مكتوباً للمراجعة يبرز به الإجراءات الضرورية لتنفيذ خطة المراجعة - وقد يحتوى البرنامج أيضاً على أهداف المراجعة بالنسبة لكل واحد من المجالات .ويجب أن يتضمن تفصيلاً كافياً لإستخدامه كمجموعة من التعليمات للمساعدين المشاركين فى عملية المراجعة ووسيلة الرقابة على تنفيذ العمل بشكل سليم .

٣- الإشراف على المساعدين :

تضمنت معايير المراجعة الدولية بعض المعايير للأشراف والرقابة على أعمال المساعدين أو الخبراء وهما المعيار الخامس والسابع ويمكن تناولهما على النحو التالى :-

١- تضمن المعيار الخامس فى فقرته الأولى أنه : " يجب على المراجع أن يقوم بالتوجيه والإشراف والمراجعة الدقيقة للعمل المفوض للمساعدين ،وعليه أن يحصل على ضمان معقول بأن يكون العمل الذى يؤديه مراجعون أو خبراء أخرون كافياً لأغراضه " .

- نصت الفقرة الأولى من المعيار السابع على ضرورة أن يبذل المراجع العناية المهنية اللازمة فى توجيه مساعديه والإشراف عليهم . و أن يحصل على

تأكيد مناسب بأن العمل الذى أداه خبراء أو مراجعون أخرون يلائم الغرض منه .

- تضمنت الفقرة السادسة من المعيار السابع ضرورة قيام المراجع بإعطاء التوجيهات الملائمة للمساعدين لمسئولياتهم وأهدافهم وكذلك الإجراءات التى سوف ينفذوها .علاوة على إبلاغهم بأمور هامة ، مثل طبيعة عمل المنشأة و المشكلات المحاسبية التى يمكن أن تواجههم و التى قد تؤثر على طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التى يشاركون فى تنفيذها .

٣-و حول مراجعة العمل الذى يؤديه المساعدون نصت الفقرة العاشرة من المعيار السابع على أنه يجب مراجعة العمل الذى يؤديه كل المساعدين بواسطة أشخاص مساوين لهم أو أعلى منهم فى مستوى الكفاءة لتحديد ما إذا كان :-

أ- العمل قد تم أداؤه وفقاً للمعايير المهنية .

ب-العمل المؤدى والنتائج التى تم الحصول عليها موثقة بصورة مناسبة .

ج- أى أمور هامة فى المراجعة لم يتم حسمها .

د-الاهداف المرجوة من إجراءات المراجعة قد تم تحقيقها و أن النتائج التى تم الحصول عليها مطابقة لنتائج العمل المؤدى و المؤيدة لرأى المراجع بشأن المعلومات المالية .

٢- فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية

أفردت معايير المراجعة الدولية المعيار السادس لدراسة و تقويم النظام المحاسبى و ما يرتبط به من ضوابط داخلية تتعلق بعملية المراجعة وذلك على النحو التالى :-

١- نصت الفقرة الأولى من هذا المعيار على أن : " تتحمل الإدارة مسئولية المحافظة على نظام محاسبى يشتمل على مختلف الضوابط الداخلية الى الحد الذى يكون مناسباً لحجم وطبيعة الأعمال . ويحتاج المراجع الى تأكيد معقول بأن النظام المحاسبى نظام كاف و أن جميع المعلومات المحاسبية التى يجب تسجيلها قد تم تسجيلها بالفعل . و عادة فان الضوابط الداخلية توفر مثل هذا التأكيد ويجب على المراجع أن يكتسب فهماً للنظام المحاسبى وما يرتبط به من

ضوابط داخلية و أن يدرس ويقوم بعمل تلك الضوابط التى يرغب فى الإعتماد عليها فى تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجع الأخر . وعندما يستنتج المراجع بأنه يستطيع الإعتماد على ضوابط داخلية معينة فان إجراءاته الجوهرية تكون عادة أقل توسعا مما طلب منه الإعتماد على غير تلك الضوابط وربما قد تختلف إجراءاته بالنسبة لطبيعتها وتوقيتها . وقد تناول هذا المعيار تحديد الإجراءات التى ينبغى إتباعها فيما يتعلق بفحص نظام الرقابة الداخلية على النحو التالى :-

- تعريف النظام المحاسبى ونظام الضبط الداخلى .
- العوامل التى تؤثر على بينة المراقب الداخلية مثل الهيكل الإدارى التنظيمى و الإشراف الادارى والموظفين .
- أهداف و إجراءات الضبط الداخلى .

٢-أوجبت المعايير الدولية على المراجع ضرورة الإبلاغ عن نقاط الضعف بأنظمة الضبط الداخلى . ويتضح ذلك من نص الفقرة الأخيرة فى المعيار السادس على : " قد يصبح المراجع نتيجة لدراسته لنظام الضبط الداخلى ولإجراءات المراجعة الأخرى . على معرفة بنقاط الضعف الموجودة بنظام الضبط الداخلى . وينبغى على المراجع أن يطلع الإدارة على نقاط الضعف المهمة حال معرفته بها نظراً لما لها من فائدة للعميل . ويجب أن يتم ذلك خطياً . ومن الاهمية بمكان أن يشير فى خطابه الى أنه يناقش فقط نقاط الضعف التى تنبه لها نتيجة قيامه بالمراجعة وأن فحصه لم يكن مصمماً لتحديد ملائمة الضبط الداخلى لأغراض الإدارة " .

٣- أدلة وقرائن المراجعة

خصصت معايير المراجعة الدولية المعيار الثامن لقرائن المراجعة بالإضافة لبعض المعايير الأخرى مثل المعيار الثانى عشر والثامن عشر . والتى يمكن تناولها على النحو التالى:-

١-أوجبت الفقرة الأولى من المعيار الثامن على المراجع الحصول على أدلة وقرائن كافية من خلال نوعين من الإجراءات ، حيث نصت هذه الفقرة على الآتى : "

يجب على المراجع أن يحصل على قرائن المراجعة الكافية والمناسبة خلال تنفيذه لإجراءات الإلتزام والإجراءات الجوهرية وذلك لمساعدته على الوصول الي نتائج معقولة منها ، يستند عليها رأيه بشأن المعلومات المالية ، وإجراءات الإلتزام : هي اختبارات مصممة للحصول على ضمان معقول بأن الضوابط الداخلية التي تعتمد عليها المراجعة ما زالت سارية المفعول ، والإجراءات الجوهرية هي : إجراءات مصممة للحصول على قرائن بشأن اكتمال ودقة وصحة البيانات التي يقدمها النظام المحاسبي وهذه الإجراءات نوعان هما :-

أ - اختبار تفاصيل العمليات و الأرصدة .

ب- تحليل للنسب والإتجاهات المهمة وتشمل التقلبات والبنود غير العادية .

٢-أوضحت الفقرة الثانية من نفس المعيار مدى الإرتباط المتبادل بين كفاية وملائمة القرائن المأخوذة من اجراءات الالتزام والإجراءات الجوهرية ، حيث يجب أن يعتمد المراجع على قرينة مقنعة وليست مطلقة ، وقد يسعى الى الحصول على قرائن من مصادر مختلفة لتأييد نفس التأكيد .

٣-تتطلب الفقرة الثالثة من المعيار السابق ضرورة أن تكون قرائن الإثبات مساعدة للمراجع لإبداء رأيه حول القوائم المالية / إذ أن هذا الرأي لا يعتمد على الفحص الكامل لجميع المعلومات التي تتوافر لديه ، حيث يمكنه الوصول الى نتيجة عن الرصيد الحسابي وعن فئة العمليات أو عن أحد مقومات الرقابة الداخلية باستخدام اجراءات المعاينة الحكمية أو المعاينة الإحصائية .

٤-حددت الفقرة الرابعة من نفس المعيار - العوامل التي تؤثر على تقدير المراجع لمدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات في الآتي :-

أ- درجة المخاطرة في وجود بيانات غير صحيحة .

ب- الأهمية النسبية في للبند في علاقته بباقي المعلومات .

ج-خبرة المراجع من عمليات المراجعة السابقة .

د-نتائج إجراءات المراجعة .

ه- نوع المعلومات المتوفرة .

٥-ألزمت الفقرة الخامسة من المعيار ذاته - المراجع بضرورة الإلتزام بالتأكد من الوجود الفعلى لإجراءات الضبط الداخلى وفاعليتها ، وكذلك استمرار العمل بها خلال الفترة محل المراجعة .

٦-أوضحت الفقرة السابقة العوامل التى تستخدم فى تقويم الثقة بقرائن المراجعة وهى :-

- القرائن الخارجية أكثر ثقة من القرائن الداخلية .
- تزداد ثقة القرائن الداخلية عندما تكون الرقابة الداخلية المتعلقة بها مرضية .

٧-أوجبت الفقرة التاسعة من هذا المعيار ضرورة أن يكون المراجع موضوعياً فى تقويمه لقرائن الإثبات وأن يضع فى اعتباره احتمال وجود أخطاء مادية فى المعلومات المالية .

٨-نصت الفقرة العاشرة من المعيار نفسه على ضرورة مراعاة ربط تكلفة الحصول على قرينة الإثبات بالعائد المتوقع منها .

٩-أما المعيار الثانى عشر من المعايير الدولية ، فقد حدد فى فقرته الاولى أن يتولى المراجع تصميم اجراءات التحقق الاساسية للحصول على قرائن الإثبات حول مدى دقة وواقعية وصحة البيانات التى تصدر عن النظام المحاسبى بالمنشأة .

١٠-حول علاقة قرائن الإثبات بعمل الخبير الذى يستعين به المراجع اوجبت الفقرة الحادية عشر من المعيار الثامن عشر - ضرورة أن يسعى المراجع للحصول على تأكيد معقول .علماً بأن عمل الخبير يشكل فى حد ذاته قرينة اثبات وتأييد للمعلومات المالية وذلك بأن يأخذ فى اعتباره ما يلى :-

- مصادر البيانات المستخدمة .
- الفروض والطرق التى استخدمها الخبير فى حالة كونها مناسبة ومدى اتساق هذه الفروض والطرق بتلك المستخدمة فى الفقرة السابقة .
- نتائج أعمال الخبير فى ضوء المعرفة الشاملة للمراجع بظروف المنشأة ونتائج اجراءات المراجعة التى قام بها .

٤- توثيق العمل المهنى

أفردت المعايير الدولية معياراً مستقلاً وهو المعيار التاسع لتوثيق عمل المراجع المهنى أثناء تنفيذ عملية المراجعة وقد تمت وفقاً للمبادئ الأساسية ، إذ أن أوراق

العمل التى يعدها المراجع لابد وأن تشتمل على الأمور التى تتطلب ممارسة الإجتهاد فى الرأى الى جانب النتيجة التى يتوصل إليها المراجع بشأنها . وذلك على النحو التالى :-

١- تطلبت الفقرة الخامسة من هذا المعيار ضرورة : " أن تكون أوراق العمل كاملة ومفصلة بدرجة كافية لكى يحصل المراجع الخبير على فهم شامل لعملية المراجعة . ويعتبر نطاق التوثيق أمراً يستند الى الإجتهاد المهنى نظراً الى أنه ليس من الضرورى أو العملى للمراجع أن يوثق فى أوراق عمله كل ملاحظة أو اعتبار أو نتيجة يتم التوصل إليها " .

٢- تطلبت الفقرة الثامنة من هذا المعيار - أيضاً - ضرورة تصميم أوراق العمل بشكل منظم وسليم لمواجهة الظروف والوفاء باحتياجات المراجع فى كل عملية من عمليات المراجعة . كما أن استخدام أوراق العمل الموحدة يودى الى زيادة كفاءة اعدادها ومراجعتها .

٣- تتعلق آخر فقرتين من هذا المعيار بملكية هذه الاوراق واجراءات حفظها بشكل مأمون وسرى لفترة زمنية كافية لمواجهة احتياجات العملية وللوفاء بأى متطلبات قانونية أو مهنية وثيقة الصلة بالإحتفاظ بالسجلات .

ثالثا : - مدى وفاء معايير المراجعة الدولية بمعايير اعداد التقارير

تتناول تلك المعايير الجوانب المتعددة لتقرير المراجعة لبيان مدى وفائها بالمتطلبات الضرورية لإعداد هذا التقرير . وذلك فى ضوء الدراسة التحليلية للمعايير على النحو التالى :-

١ - رأى المراجع حول المعلومات المالية

تناول المعيار الثالث عشر هذا الجانب فى عدة فقرات على النحو التالى :-

١- تضمنت الفقرة الأولى على أنه : يتعين على المراجع فحص وتقويم النتائج التى توصل اليها من أدلة الإثبات المتوفرة لديه باعتبار أن ذلك يمثل الركيزة الأساسية عند ابداء رأيه فى القوائم المالية على أن يصل نتيجة شاملة حول ما اذا كانت :-

أ- المعلومات المالية قد تم اعدادها وفقاً للسياسات المحاسبية المقبولة .

ب-المعلومات المالية تلتزم بالمتطلبات النظامية القانونية الملائمة .

ج- وجهة النظر المعروضة فى المعلومات المالية ككل متطابقة مع معرفة المراجع لأعمال المنشأة .

د-هناك افصاح كاف لجميع الأمور ذات الأهمية النسبية الملائمة لعرض القوائم المالية بصورة سليمة .

٢-وقد تضمنت نفس الفقرة ضرورة أن يكون رأى المراجع فى التقرير حول القوائم المالية واضحاً ومكتوباً . وأن يكون الرأى المطلق (بدون تحفظات) للمراجع يدل على اقتناع المراجع بكل الأمور السابقة . أما اذا أراد المراجع أن يتحفظ فى رأيه أو يبدى رأياً مخالفاً أو يحجب رأيه تماماً ففى هذه الحالة لابد أن يوضح فى تقريره الأسباب التى أدت الى ذلك .

أ- حددت الفقرة الرابعة عشر من نفس المعيار أنواع الرأى الذى يمكن أن يتضمنه رأى المراجع فى تقريره حول القوائم المالية وهو : (رأى مطلق بدون تحفظات . رأى متحفظ . رأى مخالف أو معارض . حجب الرأى - الإمتناع عن ابداء الرأى) . ويجب أن يوضع نوع الرأى الذى يبديه المراجع . ويمكن تحقيق ذلك عن طريق تبنى صيغة معيارية لكل نوع منها وبناء عليه احتوى هذا المعيار على نص مقترح للتعبير عن الرأى بدون تحفظات كما يحتوى على نماذج لصيغ مقترحة للتحفظات المختلفة فى حالة الرأى المتحفظ .

ب-حددت الفقرة الخامسة عشر الأحوال التى يبدى المراجع رأيه غير المتحفظ فيها وذلك عندما يكون مقتنعاً بأن جميع النواحى المادية المرتبطة بالامور التى نصت عليها المادة الحادية والعشرين من المبادىء الاساسية التى تحكم عملية المراجعة قد تم الإلتزام بها بصورة صحيحة وواضحة .

ج- نصت الفقرة السابعة عش من نفس المعيار على أنه : " قد لا يكون بمقدور المراجع ابداء رأى مطلق بوجود أى من الأسباب التالية . ومتى كان تقديره بأن الأثر الذى سيترتب عليه سيكون مادياً أو ربما مادى على القوائم المالية و تشمل هذه الأسباب ما يلى :-

أ- وجود قيد فى نطاق هذه المراجعة .

ب-وجود خلاف (عدم اتفاق) بين المراجع والإدارة حول القوائم المالية .

ج- ظهور حالة من الشك أو عدم التأكد لها أثار مادية على القوائم المالية و معالجة هذه الحالة يتوقف على توقعات مستقبلية .

" يمكن للأسباب المشار اليها (أ ، جـ) أن تؤدى الى رأى متحفظ أو أو الإمتناع عن ابداء الرأى ، أما الأسباب المشار اليها فى (ب) قد تؤدى اما لرأى متحفظ أو الى رأى معارض " .

- أما الفقرات (١٨، ١٩، ٢٠) فقد تناولت الحالات المختلفة التى يكون رأى المراجع فيها متحفظاً أو معارضاً أو ممتنعاً عن ابداء الرأى .

٣- أوجبت الفقرة (٢١) على المراجع أن يضمن وصفاً واضحاً لجميع الأسباب الجوهرية لتحفظاته الا اذا كان ذلك متعذراً من الناحية العلمية على أن تكون هذه المعلومات مبينة فى فقرة مستقلة تسبق الرأى أو الإمتناع ،كما أنها قد تتضمن اشارة الى مزيد من الشرح يذكره فى ايضاحاته حول البيانات المالية .

٤- وقد حدد المعيار الثالث عشر فى الفقرات (من ٢٣ حتى ٢٨) الظروف التى قد تؤدى الى اصدار رأى اخر بخلاف الرأى غير المتحفظ وهي : (وجود قيود على نطاق العمل ، الإختلاف مع الإدارة .)

٢- شكل ومحتوى تقرير المراجع

تناولت المعايير الدولية للمراجعة موضوع شكل ومحتوى تقرير المراجع من خلال عدة قواعد ثم النص عليها فى المعيار الثالث عشر على النحو التالى :-

١- نصت الفقرة الثانية على أنه لا يجوز تطبيق ذلك المعيار على تقارير المراجعة الأخرى مثل الملخصات المالية و الموازنات والنسب المالية أو بعض بنود القوائم المالية مثل المخزون أو العملاء .

٢- أوضحت الفقرة الثالثة من ذات المعيار العناصر الأساسية لما يجب أن يحتوى عليه تقرير المراجع مثل العنوان والمرسل اليه ، وتحديد البيانات المالية . وتحديد معايير المراجعة المتبعة ، وأنواع ابداء الرأى ، التوقيع وعنوان المراجع وتاريخ التقرير .

٣- حددت الفقرة الثالثة أيضاً ضرورة وضع معيار لتحديد شكل ومحتوى تقرير المراجع حتى يساعد ذلك فى فهم المستخدم كما أشارت أيضاً الى تقرير

المراجع غير المتحفظ من فقرة تصف نطاق الفحص . وفقرة أخرى تعبر عن رأى المراجع فى القوائم المالية .

٣- تقرير المراجع والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

خصصت المعاير الدولية المعيار الحادى عشر لمعالجة الأحداث التى تقع بعد تاريخ الميزانية ولها أثرها على تقرير المراجع - ويهدف هذا المعيار الى توفير الإرشادات الخاصة بتاريخ تقرير المراجع المسئول فيما يتعلق بالأحداث الهامة التى تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات التى ينبغى على المراجع تنفيذها للوفاء بهذه المسئولية ويحدد معيار المحاسبة الدولية رقم (١٠) نوعين من الأحداث هما :-

أ - " تلك التى توفر مزيداً من القرائن عن الظروف التى كانت موجودة بتاريخ الميزانية " .

ب-" تلك التى تشير الى الظروف التى طرأت بعد تاريخ الميزانية " .

كما أن هذا المعيار يوفر ارشادات بشأن مسئوليات المراجع فيما يتعلق باكتشاف حقائق بعد صدور القوائم المالية وذلك على النحو التالى :-

١-حملت الفقرات (١١.١٠.٩) من المعيار الحادى و العشرون - الإدارة مسئولية ابلاغ المراجع عن اى أحداث لاحقة قد يكون لها تاثير على البيانات المالية واذا أصبح المراجع على علم بذلك فعلبه أن يقدر ما اذا كان من الواجب تعديل القوائم المالية أم لا ويبحث ذلك مع الإدارة . واذا ما عدلت الإدارة القوائم المالية . على المراجع أن يقوم بالإجراءات اللازمة حسب الظروف وعليه أن يصدر تقريراً عن القوائم المالية المعدلة .

٢-تناول هذا المعيار واجب المراجع عندما يكتشف بعض الحقائق التى تؤثر بشكل هام على البيانات المالية بعد صدورها حيث تنص الفقرات (١٥ - ١٦)على ضرورة أن يناقش الأمر مع الإدارة وأن يراجع الخطوات التى اتخذتها للتأكيد من أنها قد أشعرت جميع الأفراد الذين استلموا القوائم المالية المصدرة مقرونة بتقريره . ببطلانها واذا ما قررت الإدارة بوجوب اعادة القوائم المالية على

المراجع اتخاذ اللازم واصدار تقرير جديد عن القوائم المالية المعاد مراجعتها مع مراعاة أن يكون تقريره الصادر عن هذه القوائم بتاريخ جديد .

- حددت الفقرة السابعة عشر من المعيار ذاته واجب المراجع اذا لم تتخذ الإدارة الخطوات السابقة . اذ يجب عليه أن يشعر جميع الأشخاص الذين يتحملون مسئولية ادارة المنشاة بشكل عام . بانه سيتخذ الإجراء المناسب لمنع الإعتماد على تقريره . ويعتمد الإجراء المتخذ على الحقوق القانونية التي يتمتع بها المراجع وعلى التوصيات المقدمة من مستشارد القانوني .

رابعا : اسئلة ومشاكل

(أ) اسئلة للمناقشة : -

١-حدد كيف تساعد ايضاحات ونشرات معايير المراجعة المراجع في أداء عملية المراجعة الحيادية .

٢-اشرح كيف يمكن للمعايير الدولية للمراجعة الوفاء بمتطلبات التاهيل العلمي والعملي للمراجع .

٣-اشرح كيف أمكن للمعايير الدولية للمراجعة الوفاء باستقلال المراجع وحياده .

٤-تطرقت معايير المراجعة الدولية للعناية المهنية الواجبة للمراجع من خلال عدة قواعد . اشرح ذلك .

٥-اشرح القواعد العامة لإستيفاء معايير المراجعة الدولية تخطيط المراجعين لعملية المراجعة وإشرافهم على عمل مساعديهم .

٦-حدد القواعد المرتبطة بدراسة وتقويم النظم المحاسبية وما يرتبط به من ضوابط داخلية تتعلق بعملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية .

٧-اشرح القواعد المرتبطة بحصول المراجعين على أدلة وقرائن المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة الدولية .

٨-اشرح المعيار الدولي للمراجعة المرتبط بتوثيق العمل المهني . وأهمية التوثيق وإجراءاته .

٩-تناولت معايير إعداد التقارير الدولية عديد من الجوانب المتعددة لتقرير المراجعة لبيان مدى وفائها بالمتطلبات الضرورية لإعداد هذا التقرير .

في ضوء الدراسة التحليلية للمعايير الدولية للمراجع اشرح ما يلى :-

١-مدى وفاء معايير المراجعة الدولية بمعايير إعداد التقارير المتعارف عليها .

٢-اذكر القواعد التي تم النص عليها لتحديد شكل ومحتوى تقرير المراجع .

٣-حدد العلاقة بين تقرير المراجعة والأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية .

(ب)علق على صحة أو خطأ العبارات التالية :-

١-تتصف معايير المراجعة المتعارف عليها بالعموسية .

٢-عادةما تكون للإيضاحات المفسرةللمعايير نفس النطاق والسلطة المرتبطة بمعايير المراجعة .

٣-هنالك عديد من المجالات التي تساعد فيها إيضاحات معايير المراجعة المراجع الحيادى .

٤-تعتبر معايير المراجعة الدولية بمثابة أدلة و إرشادات ولا يمكن اعتبارها بمثابة المعايير المتعارف عليها عموماً .

٥-استطاعت معايير المراجعة الدولية الوفاء بالمعايير العامة أو الشخصية المتعارف عليها للمراجع .

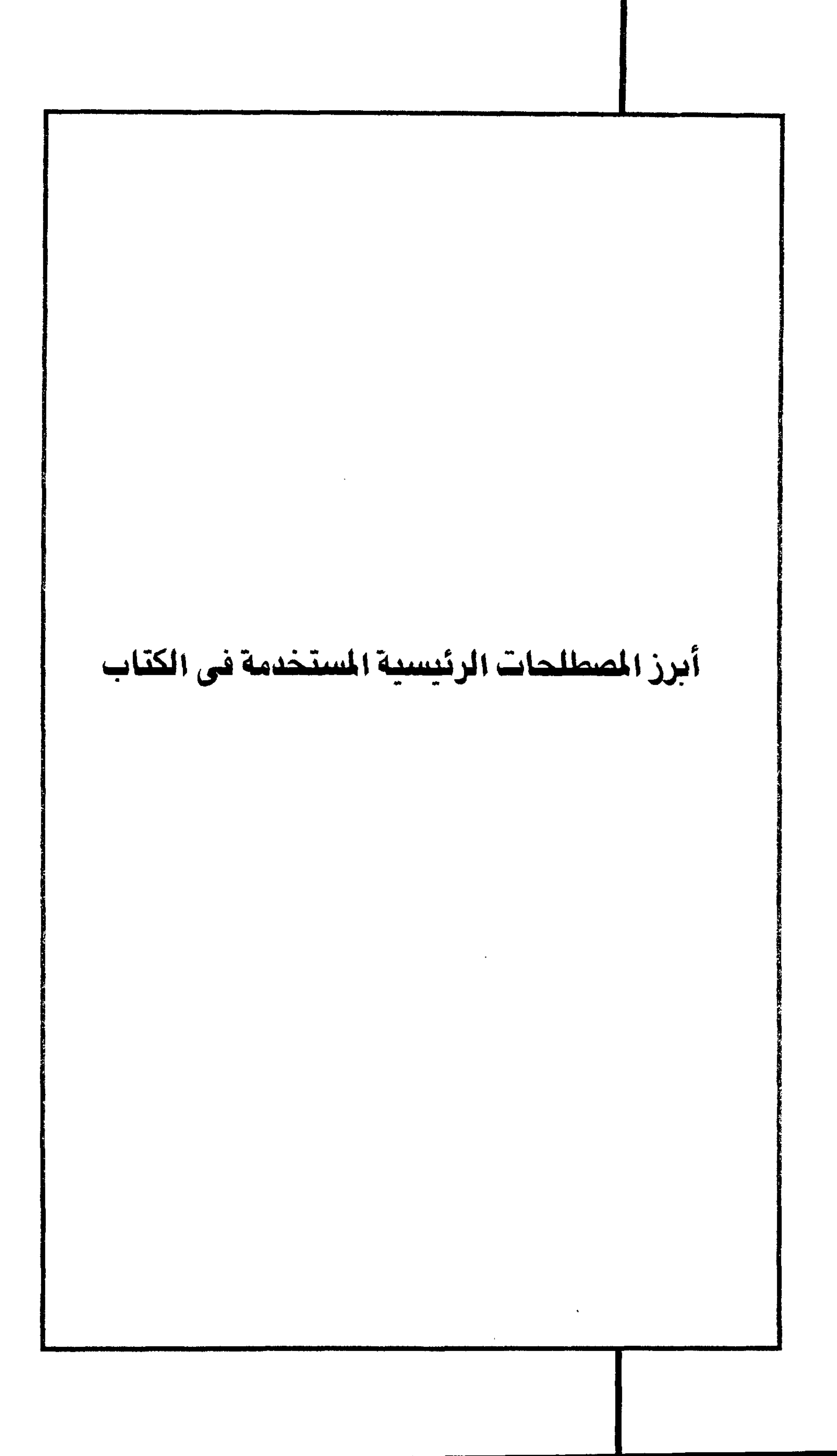
٦-حددت معايير المراجعة الدولية معايير خاصة بالتاهيل العلمى والعملى للمراجع .

٧-حددت معايير المراجعة الدولية معياراً خاصاً باستقلال المراجع وضرورة بذله للعناية المهنية الواجبة .

٨-في الواقع نجحت المعايير الدولية للمراجعة في استيفاء معايير المراجعة المتعارف عليها الخاصة بمتطلبات العمل الميدانى .

٩-تضمنت معايير المراجعة الدولية عدة قواعد لدراسة وتقويم النظام المحاسبى وما يرتبط به من ضوابط تتعلق بعملية المراجعة .

١٠- خصصت معايير المراجعة الدولية عديد من القواعد المرتبطة بجمع أدلة وقرائن الإثبات .



أبرز المصطلحات الرئيسية المستخدمة فى الكتاب

أبرز المصطلحات الرئيسية المستخدمة فى الكتاب

(A)

Accounting Profession	مهنة المحاسبة القانونية
Audit Trail	مسار المراجعة
Audit Risk	مخاطر المراجعة
Audit Evidence	دليل الأثبات فى المراجعة
Assurance	تأكيد
Annual Report	التقرير السنوى
Adverse Opinion	رأى سلبى
Analytical Review Procedures	اجراءات فحص تحليلى
Attest Function	وظيفة ابداء الرأى
Audit Program	برنامج مراجعة
Auditing Procedures	اجراءات المراجعة
Auditing Standards	معايير المراجعة
Associate Auditor	المراجع المشارك فى مراجعة فروع الشركة
Accounting Changes	التغيرات فى احد المبادئ المحاسبية
Accounting Controls	الرقابة الداخلية المحاسبية
Administrative Controls	الرقابة الداخلية الأدارية
Aged Trial Balances	قائمة اعمار الديون
Audit Working Papers	اوراق عمل المراجعة
Audit Interim Tests	أختبارات المراجعة القبلية
Auditing Stamdards Board	مجلس معايير المراجعة
Auditor In - Charge	المراجع المسئول عن عملية المراحعة

(C)

Compliance Procedures or Tests	أختبارات او اجراءات مراجعة مدى الألتزام
Confidential Client Information	سرية المعلومات
Documentary Evidence	دليل مستندى

Confirmations	المصادقات
Consistency	الثبات
Contingent Liabilities	المطلوبات و الألتزامات المحتملة و العرضية
Current File	ملف جارى
Cut off	الفصل بين عمليات سنة و سنة اخرى
Control Risks	مخاطر وجود خطاء فى أحد الحسابات و عدم اكتشافه بواسطة نظام الرقابة الداخلية
Competent Evidence	دليل اثبات مقنع او صالح
Compliance Audit	مراجعة الألتزام او الأداء
Certified Public Accountant	المحاسب القانونى
Client Representation	اقرار الادارة
Code of Ethics	دليل اداب و سلوك المهنة
Competent and Technical Standards	معايير التأهيل المهنة و الكفاءة
Conflicts of Interests	تعارض المصالح
Contingent Fees	قاعدة معايير المراجعة الخاصة بالأتعاب المشروطة
Credibility	مصداقية القوائم المالية
Custords of Records (Assets)	حماية الأصول و السجلات المحاسبية

(D)

Documentation	التوثيق
Due Professional Care	العناية المهنية الواجبة
Disclaimer of Opinion	الأمتناع عن أبداء الرأى
Detection Risk	المخاطر الناشئة من أن اجراءات المراجعة قد تقنع المراجع بعدم وجود خطأ جوهرى
Direct Financial Interest	مصلحة مالية مباشرة
Disclosure	الأفصاح
Deceit	الغش المتعمد
Due Diligence	الأتقان الواجب فى اداء مهمة المراجعة

(E)

Experts	الخبراء
Especialists	أخصائيون
Efficiency	كفاءة
Effectiveness	فاعلية
Evidential Matters	ادلة الأثبات
Engagement Letter	خطاب قبول عملية المراجعة
Explantory Pparagraph	فقرة تفسيرية فى تقرير المراجع
Except for	باستثناء (نص يستخدمه المراجع عند التحفظ فى تقريره)
Exchange	عمليات المبادلة (المشتريات - المقبوضات)

(F)

Fraud	غش
Footnotes	الملحوظات على القوائم المالية
Fieldwork Standards	معايير العمل الميدانى
Final Review	الفحص النهائى
Financial Accounting Standards Board (FASB)	مجلس معايير المحاسبة المالية
Financial Statements Taken As a Whole	القوائم المالية ككل
Financial Report	التقرير المالى
Full Disclosure	الأفصاح الشامل

(G)

Going Concern	فرض الأستمرارية
Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)	مبادئ المحاسبة المقبولة المتعارف عليها
Generally Accepted Auditing Standards	معايير المراجعة المتعارف عليها
General Auditing Standards	المعايير العامة للمراجعة
Gross Negligence	الأهمال الفادح

(I)

Independent Auditor	المراجع الحيادى

Initail Audit	مراجعة جديدة
Integrity	النزاهة
Independence	الحياد و الأستقلال
Inspection	الفحص المستندى و التحقق من الأصول
Inquiry	الأستفسار
Inherent Risk	مخاطر وجود خطأ جوهرى فى أحد الحسابات قبل أخذ اجراءات الرقابة الداخلية فى الحسبان
Internal Control Questionair	قائمة أستقصاء عن نظام الرقابة الداخلية
Interim Finansial Statements	قوائم مالية مؤقتة
Irregularities	التلاعب فى الحسابات (و المخالفات)
Indpendent Mental Attitude	الأتجاه العقلى المحايد
Illegal Acts by Clients	تصرفات العميل غير القانونية
In-Fact and Appearance	الحياد فى الشكل و الموضوع
Internal Evidence	أدلة اثبات داخلية

(J)

Joint Auditors	المراجع المشارك
Judgement	حكم شخصى
Junior Auditor	مراجع حديث

(M)

Materiality	الأهمية النسبية
Material Error	خطأ جوهرى
Misstatements	تحريفات
Minutes Books	دفتر محاضر الجلسات
Management Fraud	الغش بواسطة الأدارة
Management Representation Letter	اقرار الأدارة المقدم للمراجع

(N)

Negative Comfirmation	مصادقة سلبية
Negligence	الأهمال

Negative Assuronce Clause	تأكيد سلبى فى تقرير المراجع

(O)

Operational Auditing	مراجعة العمليات
Objectivity	الموضوعية
Observation	ملاحظة جرد المخزون
Opinion Paragraph	فقرة أبداء الرأى فى تقرير المراجعة
Ordinary Negligence	الأهمال العادى

(P)

Principal Auditor	المراجع الأساسى او الرئيسى
Predecessor Auditor	المراجع السابق
Professional Judgement	الحكم المهنى
Present Fairly	تعبر بعداله
Professional Ethics	اداب و اخلاقيات المهنة
Prelimenary Evaluation of Internal Control	التقويم المبدئى لنظام الرقابة الداخلية
Peer Review	مراجعة القرين (مراجعة اعمال مكتب محاسبة عن طريق مكتب محاسبة أخر لأغراض تحقيق الرقابة النوعية على الأداء
Period ic Inventory System	نظام الجرد الدورى
Premenant File	الملف الدائم
Perpetual Inventory System	نظام الجرد المستمر
Positive Confirmation	المصادقة الأيجابية
Planning Memorandum	مذكرة تخطيط مهمة المراجعة
Professional Skepticism	نزعة الشك المهنى
Proficiency	المهارة الفنية

(Q)

Quality Control	الرقابة على الجودة
Qualified Opinion	رأى متحفظ
Quality Control Standards	معايير الرقابة على جودة الأداء
Qualifying Longuage	صيغة التحفظ فى رأى المراجع

Quality Assurance	التأكد من جودة اداء مكاتب المحاسبة

(R)

Reasonable Assurance	التأكد المعقول
Review of Financial Statements	فحص القوائم المالية
Risk of Overauditing	مخاطر المراجعة بأكثر من اللازم
Recurring Audit	مراجعة متكررة
Representations	اقرارات مكتوبة
Related Parties	أطراف مرتبطة
Related Parties Transactions	العمليات بين أطراف يوجد بينها علاقات ارتباط
Reasonable Care	العناية المعقولة
Recomputation	اعادة حساب الأرصدة
Reconcilition	مطابقة ارصدة الحسابات

(S)

Substantive Procedures	اجراءات التحقق الأساسية
Subsequent Event	أحداث لاحقة
Significant Influence	تأثير فعال
Standard Report	التقرير النمطى او النموذجى للمراجع
Scope Limitation	قيود على نطاق الفحص
Scope Paragraph	فقرة نطاق الفحص
Securities and Exchange Commission	هيئة تداول الأوراق المالية
Statements On Auditing Standards (SAS)	ايضاحات معايير المراجعة
Supervising the Audit	الأشراف على عملية المراجعة
Sufficient Evidence	دليل اثبات كاف
Safeguard Function	وظائف حماية الأصول و السجلات
Scanning	الفحص الأنتقادى
Scienter	الأحتيال عن طريق تزوير الحقائق
Scope-Qualified Audit Report	تقرير المراجعة مقيد النطاق

Segregation of Responsibilities Subject To :	الفصل بين المسئوليات أخذاً فى الأعتبار (نص يستخدمه المراجع للتحفظ فى رايه بالتقرير
Successor Auditor	المراجع اللاحق

(T)

Third Party Beneficiary	الطرف الثالث المستفيد من مهمة المراجعة
Tracing	تتبع مسار المراجعة

(U)

Unqualified Opinion	رأى غير متحفظ
Uncertainties	احداث غير مؤكدة
Updating Audit Report	تحديث تقرير المراجع

(V)

Vouching	المراجعة المستندية
Verification Cutoff	التحقق من استقلالية الفترة المالية
Verification of Transaction	التحقق من صحة العمليات

(W)

Walk - Through of the System	اختبار عدة عمليات خلال نظام الرقابة الداخلية
Working Paper	اوراق العمل

فهرس

المـراجعـة فى ضوء المعايير الدولية

رقم الإيداع

٩٨/١٧٥٣

الترقيم الدولى

I.S.B.N.

977/19-5253-6

د. أمين السيد أحمد لطفى

٣٦ ش شريف - القاهرة

كتب أخرى للمؤلف

❋❋❋❋❋

١) المراجعة المتقدمة .
٢) أساليب المحاسبة للمديرين .
٣) الضريبة على أرباح شركات الإستثمار .
٤) رشادات المراجعة .
٥) إجراءات وإختبارات المراجعة .
٦) تخطيط عملية المراجعة .
٧) ضرائب الدخل بين التشريع الضريبى والتطبيق المحاسبى .
٨) خطيط أرباح منشآت الأعمال بإستخدام الأساليب المتقدمة للمحاسبة الإدارية .
٩) أساليب المراجعة لمراقبى الحسابات والمحاسبين القانونيين .
١٠) الجوانب التشريعية و الممارسات المحاسبية للضريبة على أرباح المنشآت الفردية وشركات الأشخاص .
١١) الضريبة على أرباح شركات الأموال .
١٢) ضوابط ومسئوليات مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية .
١٣) المحاسبة عن ضرائب المبيعات بين النظرية والتطبيق .
١٤) بحوث ودراسات فى تطوير وإصلاح نظم الضرائب فى مصر .
١٥) الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية لضريبة الأيلولة
١٦) الفحص الضريبى والمنازعات الضريبية فى محاسبة وربط الضريبة الموحدة .
١٧) إعداد تقارير المراجعة والفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة .
١٨) المحاسبة عن حقوق الملكية فى شركات الأشخاص .
١٩) إجراءات المراجعة الخارجية للقوائم الماليه .
٢٠) إجراءات المحاسبه القانونيه لتكوين وتنظيم وإنقضاء الشركات المساهمة.
٢١) إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر فى ضوء الأوضاع الراهنة وآفاق المستقبل .
٢٢) المراحل المتكاملة لأداء عملية المراجعة بواسطة المحاسبين والمراجعين القانونيين .
٢٣) معالجة متقدمة لإستخدام مراقبى الحسابات اساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية فى المراجعة.
٢٤) الاتجاهات الحديثة فى المراجعة والرقابة علىالحسابات .
٢٥) أسس القياس والفحص الضريبى لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية .
٢٦) تحليل وتقييم الحوافز والاعفاءات الضريبية مع مدخل مقترح لقياس عوائدها وتكاليفها .
٢٧) معايير المراجعه المهنية للرقابه على جودة آداء مراقبى الحسابات .

٢٨) تخطيط الأرباح والأداء المالى المستقبلى لمنشأت الأعمال
٢٩) التحليل المالى للتقارير و القوائم المحاسبية .
٣٠) الأصول المنهجية الحديثة لدراسات الجدوى المالية للأستثمار .
٣١) المراجعة باستخدام التحليل الكمى و نظم دعم القرار .